



---

# BACHELORARBEIT

---

Herr  
David Vennewald

## **„IP-Box“- Verrechnungspreisgestaltung bei immateriellen Gütern und ihre Zukunftsaussicht in Europa**

Falkensee, 2014

## **BACHELORARBEIT**

---

# **„IP-Box“- Verrechnungspreisgestaltung bei immateriellen Gütern und ihre Zukunftsaussicht in Europa**

Autor:

**Herr**

**David Vennewald**

Studiengang:

**Betriebswirtschaftslehre**

Seminargruppe:

**BW10w3-B**

Erstprüfer:

**Prof. Dr. rer. pol. Bernhard Riedl**

Zweitprüfer:

**Dipl.-Ök. Johannes Höfer**

Einreichung:

**Mittweida, 01.05.2014**

---

## **BACHELORTHESIS**

---

# **„IP-Box“- Transfer pricing for intangible assets and ist future prospects in Europe**

author:

**Mr.**

**David Vennewald**

course of studies:

**business administration**

seminar group:

**BW10w3-B**

first examiner:

**Prof. Dr. rer. pol. Bernhard Riedl**

second examiner:

**Dipl.-Ök. Johannes Höfer**

submission:

**Mittweida, 01.05.2014**

## **Bibliografische Beschreibung:**

Vennewald, David:

„IP-Box“- Verrechnungspreisgestaltung bei immateriellen Gütern und ihre Zukunftsaussicht in Europa. - 2014 - IV, 50, I S.

Mittweida, Hochschule Mittweida, Fakultät Wirtschaftswissenschaften, Bachelorarbeit, 2014

# Inhalt

Inhalt.....	I
Abbildungsverzeichnis .....	II
Tabellenverzeichnis .....	III
Abkürzungsverzeichnis .....	IV
1 Einführung .....	1
2 Definition.....	2
2.1 Immaterielle Wirtschaftsgüter .....	2
2.1.1 Immaterielle gewerbliche Wirtschaftsgüter .....	2
2.1.1.1 Patent.....	2
2.1.1.2 Muster und Modelle (Design).....	3
2.1.1.3 Software .....	3
2.1.2 Immaterielle Marketingwerte .....	3
2.1.2.1 Datenbank .....	4
2.1.2.2 Marken (Namen, Symbole oder Bilder).....	4
2.1.2.3 Know-how .....	4
3 Herkömmliche internationale Besteuerung von immateriellen Wirtschaftsgütern .....	5
3.1 OECD- Musterabkommen .....	5
3.2 Verrechnungspreisgestaltung .....	9
3.3 Gewinnverlagerung/ -kürzung.....	12
3.3.1 BEPS- Base erosion and profit shifting (Aktionsplan gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Bemessungsgrundlage) .....	13
3.3.1.1 Double Irish with a Dutch sandwich .....	14
4 Intellectual Property Box .....	16
4.1 Anwendung der IP- Box in europäischen Ländern.....	16
4.1.1 Liechtenstein.....	16
4.1.2 Niederlande .....	19
4.1.3 Belgien.....	21
4.1.4 Luxemburg.....	23
4.1.5 Spanien .....	26
4.1.6 Großbritannien.....	28
4.1.7 Kanton Nidwalden (Schweiz) .....	29

4.1.8 Ungarn.....	32
4.1.9 Zypern .....	33
4.1.10 Malta.....	35
4.1.11 Zwischenfazit .....	36
4.2 Grenzüberschreitender Aspekt .....	37
4.3 Rechtliche Aspekte.....	40
4.3.1 Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung.....	40
4.3.2 Staatliche Beihilfe .....	41
4.3.2.1 Aus staatlichen Mitteln finanzierte Begünstigung.....	42
4.3.2.2 Spezifische oder selektive Maßnahme .....	42
4.3.2.3 Handelsbeeinträchtigung.....	43
4.3.2.4 Lissabonner-Strategie .....	44
4.3.3 BEPS- Projekt der OECD.....	44
5 Studie: Auswirkungen der Steuereinnahmen auf europäische Länder durch die Einführung von Patentboxen.....	46
6 Fazit & Zukunftsaussicht.....	49
Literaturverzeichnis.....	51
Anlagen .....	55
Selbstständigkeitserklärung .....	58

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Die Methode Double Irish Dutch Sandwich .....	15
Abbildung 2: Effektiver Steuersatz in Großbritannien .....	29
Abbildung 3: Patentverteilung in Europa .....	47
Abbildung 4: Steuereinnahmen aus Patenten in Europa .....	47

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Übersicht OECD- Musterabkommen .....	6
Tabelle 2: Übersicht: Arten von Fremdvergleich .....	11



## Abkürzungsverzeichnis

AEUV	Vertrag über die Europäische Union
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BV	Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (Gesellschaft niederländischen Rechts)
CIR	Côte des impôts sur les revenus (Einkommensteuergesetzbuch, Belgien)
CIRD	Corporate Intangibles Research and Development Manual
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ECOFIN	Rat für Wirtschaft und Finanzen (Economy and Finance)
EFTA	European Fair Trade Association
ESA	EFTA Surveillance Authority
EWK	Europäische Wirtschaftsraum
F&E	Forschung & Entwicklung
IP	Intellectual Property
KStG	Kapitalertragsteuergesetz
LB	Loi sur les brevets d'invention (Gesetz über Erfindungspatente)
MA	Musterabkommen
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
StG	Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern
StV	Steuerverordnung
TRLIS	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Körperschaftsteuergesetz, Spanien)

# 1 Einführung

Die Besteuerung von immateriellen Gütern hat sich in den letzten Jahren zu eines der dynamischsten und komplexesten Themengebieten der internationalen Besteuerung entwickelt. Unterschiedliche steuerliche Gesetzgebungen einzelner Staaten innerhalb der EU führen in manchen Fällen zu Lücken und Konflikten, welche einige multinationale Unternehmen für ihre Steuerplanung ausnutzen.

Ereignisse von aggressiven Steuerpraktiken multinationaler Unternehmen wie z.B. Starbucks, Apple und Google sorgten für internationales mediales Interesse. Um gegen solche Praktiken vorzugehen, wurde die OECD von den Finanzministern der G20 Länder beauftragt, einen Aktionsplan zu entwerfen, um das Thema „Base Erosion and Profit Shifting“ aufzugreifen. Hauptschwerpunkte des Berichtes liegen in der Vermeidung von Schlupflöchern und Regelungslücken sowie Widersprüchen oder Unstimmigkeiten, die sich aus den unterschiedlichen nationalen Steuervorschriften ergeben.

Da die Besteuerung ein zentrales Hoheitsrecht jedes Staates ist, wurden nationale Gesetze in dem Aktionsplan nicht berücksichtigt, obwohl diese zum Teil Unternehmen steuerliche Vorteile verschaffen. Besonders interessant sind die „Boxenmodelle“, die eine begünstigte Besteuerung von Einkünften aus Forschung und Entwicklung sowie für Lizenzen vorsehen.

Diese Arbeit befasst sich mit den verschiedenen Modellen der einzelnen Staaten und versucht, einen Vergleich zur herkömmlichen Verrechnungspreisgestaltung von immateriellen Gütern herzustellen. Zudem werden die rechtlichen Aspekte, u.a. die Vereinbarkeit mit dem EU Verhaltenskodex und dem Base Erosion and Profit Shifting und ob es sich eventuell dabei um eine staatliche Beihilfe handelt, begutachtet.

Mit Hilfe von Studien wird analysiert ob ein solches „Boxenmodell“ die Standortattraktivität eines Landes tatsächlich erhöht und mit Praxisbeispielen erläutert, welchen finanziellen Einfluss die „Boxen“ auf Unternehmen haben.

## 2 Definition

### 2.1 Immaterielle Wirtschaftsgüter

Für diese Arbeit ist eine genaue Definition und Untergliederung des Begriffes „immaterielle Wirtschaftsgüter“ notwendig. Grund dafür sind die verschiedenartigen Boxenmodelle der einzelnen Länder, die sich bei der Anwendung in dieser Untergliederung grob unterscheiden.

Art. 12 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens beschreibt den Begriff „immaterielle Wirtschaftsgüter“ indirekt im Rahmen der Definition zu den Lizenzgebühren.

Lizenzgebühren sind „Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken,..., von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.“<sup>1</sup>

Nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien wird der Begriff in „immaterielle gewerbliche Wirtschaftsgüter“ und „immaterielle Marketingwerte“ unterteilt.

#### 2.1.1 Immaterielle gewerbliche Wirtschaftsgüter

Zu den immateriellen gewerblichen Wirtschaftsgütern zählen „Patente, Know-how, Muster und Modelle, die für die Herstellung einer Ware oder für die Erbringung einer Dienstleistung verwendet werden, sowie immaterielle Rechte, die für sich selbst betriebliche Wirtschaftsgüter darstellen, welche an Kunden übertragen oder im Rahmen der Geschäftstätigkeit verwendet werden (z.B. Computersoftware).“<sup>2</sup> Sie werden als das Ergebnis von F&E Aktivitäten charakterisiert.

##### 2.1.1.1 Patent

„A patent is an intellectual property right relating to inventions in the technical field. A patent may be granted to a firm, an individual or a public body by a patent office. An application for a patent has to meet certain requirements: the invention must

---

<sup>1</sup> OECD- Musterabkommen 2010, Art. 12 Abs. 2

<sup>2</sup> OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Immaterielle gewerbliche Wirtschaftsgüter S. 218, 2011

be novel, involve a (non-obvious) inventive step and be capable of industrial application.“<sup>3</sup>

Laut der OECD verschafft ein Patent seinem Inhaber das Recht, anderen die gewerbsmäßige Benutzung der Erfindung zu erlauben oder zu untersagen. Der Schutzzumfang und die Schutzzeit eines Patents ergeben sich aus den Patentansprüchen. Hierbei kann es sich um ein bestimmtes Verfahrenspatent, ein Erzeugnispatent, ein Anwendungs- oder Verwendungspatent handeln, solange diese die benötigten Anforderungen erfüllen.

#### **2.1.1.2 Muster und Modelle (Design)**

„An industrial design constitutes the ornamental or aesthetic aspect of an article. A design may consist of three-dimensional features, such as the shape or surface of an article, or two-dimensional features, such as patterns, lines or color.“<sup>4</sup>

Muster und Modelle dienen als zwei- oder dreidimensionale Vorlage für gewerbliche (Teil-) Erzeugnisse zur Gestaltung der äußeren Form. Darunter fallen unter anderem die Anordnung von Linien, Flächen, Konturen, oder Farben sowie das verwendete Material.

Weitere Verfahren hierzu sind im Haager Musterabkommen niedergeschrieben.

#### **2.1.1.3 Software**

„Programs, procedures and data associated with the operation of a computer system.“<sup>5</sup>

Der Begriff Software wird weiter unterteilt in System- und Anwendungssoftware. Die Systemsoftware umfasst alle Programme, die sämtliche Abläufe bei Betrieb eines Rechners steuern (z.B. Betriebssystem). Die Anwendungssoftware baut auf die Systemsoftware auf und unterstützt den Benutzer in seiner Anwendung.

### **2.1.2 Immaterielle Marketingwerte**

Die immateriellen Marketingwerte beinhalten „Marken und Firmennamen, welche die gewerbliche Verwertung eines Produkts oder einer Dienstleistung unterstützen,

---

<sup>3</sup> Frascati Manual S.200, OECD 2002

<sup>4</sup> Industrial Design, WIPO, <http://www.wipo.int/designs/en/>

<sup>5</sup> Software, OECD, <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4905>

Kundenlisten, Vertriebskanäle und einzigartige Namen, Symbole oder Bilder, die für das betreffende Produkt einen wichtigen verkaufsfördernden Wert haben“.<sup>6</sup>

#### **2.1.2.1 Datenbank**

„Eine Datenbank ist meist Bestandteil eines umfassenden Informationssystems, das die Daten von der Datenbank anfordert, auswertet, nach Anwendungskriterien verarbeitet und Daten an die Datenbank zum Speichern abgibt.“<sup>7</sup>

Für den Bereich Forschung und Entwicklung sind insbesondere Datenbanken von großer Bedeutung. Für Marketing-Aktivitäten sind z.B. Kundenlisten ein wichtiger Bestandteil, die einen hohen immateriellen Wert aufweisen.

#### **2.1.2.2 Marken (Namen, Symbole oder Bilder)**

Der Markenwert stellt einen wesentlichen Teil des Unternehmenswertes dar. Es wird als „a name, term, design, symbol, or any other feature that identifies one seller's good or service as distinct from those of other sellers“<sup>8</sup> definiert. Marken wirken als ein verkaufsfördernder Wert und dienen als eine besondere Kennzeichnung für ein bestimmtes Produkt. Sie müssen grafisch darstellbar oder im Falle einer akustischen Marke, als Notenschrift niedergeschrieben sein.

#### **2.1.2.3 Know-how**

„Know-how entspricht gewöhnlich unveröffentlichten, aus früherer Erfahrung gewonnenen Kenntnissen gewerblicher, wirtschaftlicher oder wissenschaftlicher Natur, mit praktischer Anwendung im Betrieb eines Unternehmens und durch deren Offenlegung ein wirtschaftlicher Nutzen abgeleitet werden kann.“<sup>9</sup>

Es handelt sich hierbei um eine unterstützende oder verbessernde Funktion einer Geschäftstätigkeit, die nicht patentrechtlich geschützt ist. Hierunter können Handelsgeheimnisse wie geheime Formeln oder Verfahren, sowie Erfahrungen fallen.

---

<sup>6</sup> OECD-Verrechnungspreisleitlinien S. 218 Immaterielle Marketingwerte, 2011

<sup>7</sup> Duden- Informatik A-Z S.139, Volker Claus/Andreas Schwill, Dudenverlag

<sup>8</sup> Markenstärkemessung unter besonderer Berücksichtigung von Konsumentenheterogenität S. 15, Lars Köster, 2006

<sup>9</sup> OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Immaterielle gewerbliche Wirtschaftsgüter S. 219, 2011

## **3 Herkömmliche internationale Besteuerung von immateriellen Wirtschaftsgütern**

Ein einheitliches internationales Steuergesetz ist nicht vorhanden, da die Besteuerung unter das Hoheitsrecht des jeweiligen Staates fällt.

Die vorstehenden Grundsätze für die Besteuerung von multinationalen Unternehmen sind im Musterabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen der OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) enthalten, welches die Grundlage für Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen zwei Staaten bildet. Ein DBA regelt das steuerliche Verhältnis zwischen zwei- oder (in seltenen Fällen) mehreren souveränen Staaten und fungiert mit dem initialen Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerung. Zusätzlich wird mit dem DBA versucht, Diskriminierungen und Steuerhinterziehung durch Amtshilfe zu vermeiden.

Für die Frage, nach welchen Kriterien die Steuern vom Einkommen unter den am grenzüberschreitenden Vorgang involvierten Staaten aufgeteilt werden soll, werden grundsätzliche Aspekte der wirtschaftlichen Effizienz und solche der Gerechtigkeit (gegenüber dem Steuerpflichtigen und der gerechten Aufteilung unter den Staaten) unterschieden.<sup>10</sup>

### **3.1 OECD- Musterabkommen**

Die nachfolgende Tabelle stellt grob die einzelnen, für immaterielle Wirtschaftsgüter wichtigen Artikel des OECD- Musterabkommens in Bezug auf die Verteilungsnormen dar.<sup>11</sup> Diese legen fest, welche Besteuerungsverzichte die Vertragsstaaten leisten müssen, sodass eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Bei einigen Artikeln wird das Besteuerungsrecht eines Landes (Quellenstaat) in Gänze ausgeschlossen, bei anderen nur eingeschränkt. Bei anderen Artikeln können Einkünfte unter gewissen Voraussetzungen nach Artikel 23 A und B befreit bzw. angerechnet werden.

---

<sup>10</sup> Vgl. Das OECD-Musterabkommen, Sabine Kanduth-Hristen/Georg Kofler, S.9

<sup>11</sup> Vgl. Internationales Steuerrecht S.166, Hermann Loukota

Steuerzuteilung an					
Artikel		Einkunftsart	Norm	Ansässigkeitsstaat	Quellenstaat
7	Abs. 1	Unternehmensgewinne und selbständige Arbeit	NUR	Ansässigkeit	
	Abs. 2	Unternehmensgewinne aus Betriebsstätte im Quellenstaat	AUCH	Entlastung: Art. 23 A bzw. Art. 23 B	Betriebsstätte
10		Dividenden aus dem Quellenstaat	AUCH	Ansässigkeit	Quellensteuer: 5%/15%
11		Zinsen aus dem Quellenstaat	AUCH	Ansässigkeit	Quellensteuer: 10%
12		Lizenzgebühren aus dem Quellenstaat	NUR	Ansässigkeit	
13	Abs. 2	Veräußerung von Betriebsvermögen	AUCH	Entlastung: Art. 23 A bzw. Art. 23 B	Betriebsstätte
	Abs. 4	Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften	AUCH	Entlastung: Art. 23 A bzw. Art. 23 B	Belegenheit des unbeweglichen Vermögens
	Abs. 5	Generalklausel (z.B. Veräußerung von Beteiligungen etc.)	NUR	Ansässigkeit	
21		Nicht besonders erwähnte Einkünfte	NUR	Ansässigkeit	

Tabelle 1: Übersicht OECD- Musterabkommen

Insbesondere Art. 7 sowie Art. 12 sind für den internationalen, immateriellen Wirtschaftsverkehr von besonderer Bedeutung.

Art. 12 Abs. 2 OECD-MA enthält die Definition des Lizenz- Begriffs.

„Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme, von Patent, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung

gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.“<sup>12</sup>

Erfasst wird jede Art von Vergütung für die Nutzungsüberlassung von Urheberrechten, Rechten aus gewerblichem Vermögen sowie Mittelung von Erfahrungen.

Der Absatz 1 des Artikels 12 legt die Steuerzuteilung der Lizenzen fest (s. Tabelle 1).

„Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigter eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, können nur im anderen Staat besteuert werden.“<sup>13</sup>

Befindet sich jedoch eine Betriebsstätte in dem Quellenstaat und kann die Lizenzgebühren diesem auch zugeordnet werden, so wird nach Absatz 3 der Absatz 1 des Artikels vernachlässigt und Art. 7 Abs. 2 OECD-MA tritt in Kraft.

„Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Lizenzgebühren stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehören. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.“<sup>14</sup>

Für den Fall, dass vereinbarte Lizenzgebühren aufgrund spezieller Beziehungen zwischen Schuldner und Nutzungsberechtigten keine Anwendung des Fremdvergleichs möglich ist, findet Art. 12 Abs. 4 OECD-MA Anwendung. Dies hat zur Folge, dass der Zinsartikel dann nur für den angemessenen Teil der Lizenzgebühren gilt. Der unangemessene Teil der Vergütungen wird nach jeweiligem nationalen Recht und der weiteren Bestimmungen des DBA besteuert.

„Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Lizenzgebühren, gemessen an der zugrunde liegenden Leistung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letzteren Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines

---

<sup>12</sup> OECD-Musterabkommen Art. 12 Abs. 2, 2010

<sup>13</sup> OECD-Musterabkommen Art. 12 Abs. 1, 2010

<sup>14</sup> OECD-Musterabkommen Art. 12 Abs. 3, 2010



jeden Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.“<sup>15</sup>

Der Artikel 7 des OECD- Musterabkommens definiert, in welchem Land die anfallenden Unternehmensgewinne besteuert werden. Nach Abs. 1 des Artikels 7 werden die Gewinne eines Unternehmens in dem Land besteuert, indem es seine Geschäftstätigkeit ausübt. Erzielt jedoch eine Betriebsstätte des Unternehmens Gewinne in einem anderen Land, so werden diese im Quellenstaat besteuert.<sup>16</sup>

Dieses „Erwirtschaftungsprinzip“<sup>17</sup> wird im Abs. 2 konkreter im Grundsatz des Fremdvergleichs („Dealing at arm's length“) dargestellt. Hiernach sind der Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, „wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen.“<sup>18</sup>

In Abs. 3 wird die Vermeidung der Doppelbesteuerung, die bei der Anwendung des Fremdvergleichs entsteht, erwähnt.

„Ändert ein Vertragsstaat die einer Betriebsstätte eines Unternehmens eines Vertragsstaates zuzurechnenden Gewinne in Übereinstimmung mit Absatz 2 und besteuert er dementsprechend Gewinne des Unternehmens, die bereits im anderen Staat besteuert worden sind, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor, soweit dies zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung erforderlich ist.“<sup>19</sup>

Beispiel:

*„Bei der Überlassung von Software ist zwischen dem hergestellten Programm (copyright article) und dem damit hergestellten Produkt (=ausführbare und übertragbare Programm kopie= copyrighted article) zu unterscheiden. Beim hergestellten Programm darf der Inhalt der Software für eigene Zwecke verwendet werden. Daher liegen steuerlich Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA vor. Beim mit der Software hergestellten Produkt wird das Recht zur Nutzung eines*

---

<sup>15</sup> OECD-Musterabkommen Art. 12 Abs. 4, 2010

<sup>16</sup> Vgl. OECD- Musterabkommen Art. 7 Abs. 1, 2010

<sup>17</sup> Helmut Debatin, Das Betriebsstättenprinzip der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen S. 1740, 1998

<sup>18</sup> OECD-Musterabkommen Art. 7 Abs. 2, 2010

<sup>19</sup> OECD-Musterabkommen Art. 7 Abs. 4, 2010

*Urheberrechts zur Verwertung übertragen. In diesem Fall liegt eine echte Lizenz i.S.d. Art. 12 OECD-MA vor. Die gilt unabhängig von der Anzahl der vertraglich eingeräumten Kopiermöglichkeiten und der Form der Übertragung der Software. Echte Lizenzgebühren liegen danach dann vor, wenn der Erwerb der Software der Vervielfältigung und Verwertung dient.*<sup>20</sup>

Art. 9 des OECD-Musterabkommens ist als Ergänzung zu Art. 7 zu verstehen. Dieser befasst sich mit der grenzüberschreitenden Vorteilsgewährung zwischen verbundenen Unternehmen, z.B. einer Mutter-Tochtergesellschaft und dem hier anzuwendenden Fremdvergleichsgrundsatz. Ein verbundenes Unternehmen liegt nach Abs. 1 vor, wenn ein Unternehmen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist, oder dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung der Kontrolle oder Kapital zweier Unternehmen beteiligt sind. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz müssen die Preise für konzerninterne Lieferungen und Leistungen marktüblich und angemessen sein.<sup>21</sup> Somit dient Art. 9 OECD-MA im Gegensatz zu Art. 7 OECD-MA weniger der Vermeidung der rechtlichen, sondern eher der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Art.9 Abs. 2 OECD-MA gibt mit der Forderung nach einer korrespondierenden Gegenberichtigung der Verrechnungspreise im anderen Vertragsstaat<sup>22</sup> eine eigene Regelung zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung vor. Art. 9 OECD-MA ist somit in seinen Rechtsfolgen abschließend.<sup>23</sup>

## 3.2 Verrechnungspreisgestaltung

Vor dem Hintergrund der Globalisierung und des daraus resultierenden internationalen Wettbewerbs sind sowohl bei den Konzernen als auch bei den nationalen Steuerverwaltungen die Verrechnungspreise in den Fokus gerückt. „Unter Verrechnungspreisen versteht man Wertansätze für Güter und Dienstleistungen, die innerhalb einer Unternehmung oder eines

---

<sup>20</sup> Doppelbesteuerungsabkommen-Lizenzgebühren, Beispiel

<sup>21</sup> Vgl. OECD- Musterabkommen Art.9 Abs. 1, 2010

<sup>22</sup> Vgl. OECD-Musterabkommen Art. 9 Abs. 2. 2010

<sup>23</sup> Vgl. Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten S. 63, Xaver Ditz, 2004

Unternehmensverbundes ausgetauscht werden.“<sup>24</sup> Die auch als Transferpreis bezeichneten Entgelte schaffen durch den Ersatz fehlender Marktpreise fiktive interne Märkte und sind somit als Instrument zur Steuerminimierung durch Verlagerung von Gewinnen von besonderer Bedeutung.

Um den Unternehmen bei der Festlegung von Verrechnungspreisen die Möglichkeit zur Gewinnverlagerung durch zu niedrig oder zu hoch angesetzte Entgelte zu nehmen, überprüfen die nationalen Steuerbehörden, ob die vereinbarten Transferpreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Demnach müssen die Entgelte für konzerninterne Leistungen marktüblich und angemessen sein. Grundsätzlich lässt sich zwischen direktem und indirektem, sowie hypothetischem und tatsächlichem Fremdvergleich unterscheiden (s. Tabelle 2).

---

<sup>24</sup> Internationale Verrechnungspreise kompakt S.23, Baumhoff/Ditz/Liebchen, 2012

Direkter Fremdvergleich (1. Stufe)	Indirekter Fremdvergleich (2. Stufe)	Hypothetischer Fremdvergleich (3. Stufe)
<b>uneingeschränkte Vergleichbarkeit</b>  vorrangig anzuwenden	<b>eingeschränkte Vergleichbarkeit</b>  Anpassung der Werte notwendig  dem direkten Fremdvergleich nachgeordnet; vorrangig vor dem hypothetischen Fremdvergleich anzuwenden	<b>keine Vergleichbarkeit</b>  Ermittlung eines fiktiven Vergleichspreises anhand von Planrechnungen  Preisbildungsprozess wird auf Grundlage von gedachten Soll-Größen simuliert  Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers als Grundlage der Preisbildung
Mehrere vergleichbare Werte führen zu einer Bandbreite.		Aus dem Mindestpreis des Leistenden und dem Höchstpreis des Leistungsempfängers ergibt sich ein Einigungsbereich.
Jeder Wert innerhalb der Bandbreite ist zulässig.  Liegt der tatsächliche Verrechnungspreis nicht innerhalb der Bandbreite, darf die Finanzverwaltung den Median ansetzen bzw. unter diesem jeweils die Hälfte aller ermittelten Werte liegen.	Einigung der Bandbreite, indem jeweils das obere und das untere Quartil weggelassen werden.  Jeder Wert innerhalb der Bandbreite ist zulässig.  Liegt der tatsächliche Verrechnungspreis nicht innerhalb der Bandbreite, darf die Finanzverwaltung den Median ansetzen.	Der Wert der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit innerhalb des Einigungsbereichs ist anzusetzen.  Bei entsprechender Glaubhaftmachung ist damit jeder Wert möglich.  Liegt der tatsächliche Verrechnungspreis nicht innerhalb des Einigungsbereichs oder kann der angesetzte Wert nicht glaubhaft gemacht werden, darf die Finanzverwaltung den Mittelwert ansetzen.

Tabelle 2: Übersicht: Arten von Fremdvergleich

Bei einem tatsächlichen Fremdvergleich werden die Verrechnungspreise zwischen fremden Dritten überprüft.

Für immaterielle Güter erweist sich ein Fremdvergleich als besonders schwierig, da es sich z.B. bei Patenten um einmalige immaterielle Güter handelt. Um die konkreten Preise festzustellen sind die sog. Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode oder Kostenaufschlagsmethode) im direkten oder indirekten Fremdvergleich nicht

hilfreich. Da keine Vergleichbarkeit besteht, wird die Methode des hypothetischen Fremdvergleichs verwendet.<sup>25</sup>

Eine Methode des hypothetischen Fremdvergleichs ist die sogenannte geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode.<sup>26</sup> Vor allem bei Transaktionen, bei denen beide verbundenen Unternehmen ähnlich stark zum Wertschöpfungsprozess des „Produktes“ beitragen oder sich die Risiken teilen. Je nach Wertschöpfungsbeitrag, wird der gemeinsame Gewinn auf die jeweiligen Unternehmen aufgeteilt<sup>27</sup> (Der Begriff „Gewinne“ ist gleichermaßen auf Verluste anzuwenden<sup>28</sup>).

Der Hauptvorteil dieser Methode besteht darin, dass sie eine Lösung für hoch integrierte Tätigkeiten bieten kann, für die eine einseitige Methode (Standardmethode) nicht geeignet wäre.

Ein Nachteil liegt in der komplexen Anwendung. Es kann nicht nur schwierig sein, Informationen von ausländischen Konzerngesellschaften zu erhalten, sondern auch die Ermittlung des gemeinsamen Gewinns. Voraussetzung hierfür ist, dass die Bücher und Aufzeichnungen auf einer gemeinsamen Grundlage geführt und die erforderlichen Anpassungen bei der Rechnungslegung und bei den Währungen vorgenommen würden.<sup>29</sup>

### **3.3 Gewinnverlagerung/ -kürzung**

Durch geschicktes Nutzen unterschiedlichen Steuerrechts der verschiedenen Länder sowie interner Verrechnungen gelingt es internationalen Konzernen, ihre Steuerlast erheblich zu senken.<sup>30</sup>

Wesentliches Gestaltungsziel der internationalen Steuerplanung ist die Zuordnung des unternehmerischen Gesamtgewinns zu den verschiedenen nationalen Unternehmenseinheiten.

---

<sup>25</sup> Vgl. Internationale Verrechnungspreise und ihre Dokumentation S.11 ff., 2009

<sup>26</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien S. 66, 2011

<sup>27</sup> Vgl. Internationale Verrechnungspreise und ihre Dokumentation S. 12, 2009

<sup>28</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien S. 110 ff., 2011

<sup>29</sup> Vgl. OECD- Verrechnungspreisleitlinien S.106 ff., 2011

<sup>30</sup> Vgl. Internationale Konzerne sparen Steuern durch Gewinnverlagerung, Finanzausschuss, 20.03.2013

Über die Verrechnungspreise kann der Gewinn innerhalb eines verbundenen Unternehmens von einem Land in ein anderes Land verlagert werden. Liegt der Sitz in Gebieten mit unterschiedlicher Steuerbelastung, so wird der Verrechnungspreis so angesetzt, dass der größte Gewinn bei der Gesellschaft mit der geringsten Steuerbelastung entsteht.<sup>31</sup> Eine Unternehmenseinheit in einem Hochsteuerland versucht, durch hohe Kosten (Verrechnungspreise) den Gewinn zu kürzen, um möglichst wenig Gewinnsteuern leisten zu müssen.

Durch den von der OECD initiierten Einsatz des Fremdvergleichsgrundsatzes wurden diese Methoden zwar eingedämmt, jedoch nur zu einem Teil. Daher wurde ein Aktionsplan gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerung (engl.: „Base Erosion and profit Shifting“ (BEPS)) von der OECD erarbeitet und im März 2013 vorgestellt.

### **3.3.1 BEPS- Base erosion and profit shifting (Aktionsplan gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Bemessungsgrundlage)**

Die OECD hat den G20-Ländern im Februar 2013 einen Bericht über die Ursachen und Auswirkungen von BEPS bei multinational tätigen Unternehmen vorgelegt. Auf dieser Basis haben die G20-Länder der OECD ein Mandat für die Erarbeitung eines umfassenden Aktionsplans erteilt, der am 20.07.2013 in Moskau vorgestellt wurde.

Der Aktionsplan enthält 15 Maßnahmen, die sich gegen die internationale Minderbesteuerung großer Konzerne und schädliche staatliche Steuersysteme richten.

Die allgemeinen Ziele des Aktionsplanes sind:

- durch verschiedene Maßnahmen bekannte Steuerschlupflöcher zu schließen
- durch Einführung des Korrespondenzprinzips für eine widerspruchsfreie Besteuerung grenzüberschreitender Geschäfte zu sorgen
- Unternehmensgewinne dort steuerlich zu erfassen, wo die Wertschöpfung tatsächlich stattfindet.

---

<sup>31</sup> Vgl. Beteiligungs-Controlling S. 122, Kleinschnittger, 1993

Jedoch verfolgt innerhalb der EU jeder Staat seine eigenen Interessen, weshalb die Wahrscheinlichkeit der weltweiten Einführung eines multilateralen Instrumentes zu allen Maßnahmen relativ unwahrscheinlich ist.

#### **3.3.1.1 Double Irish with a Dutch sandwich**

„Double Irish with a Dutch Sandwich“ ist eine beliebte, rechtlich legale Strategie zur Steuervermeidung. Das folgende Beispiel stellt den Prozess der „Double Irish with a Dutch Sandwich“ Strategie dar.

*„Googles Werbekunden in Europa zahlen ihre Rechnungen an die Google Ireland Ltd. Dort werden die Einnahmen mit Lizenzgebühren verrechnet, die an die Google Netherlands Holdings BV fließen. Was übrig bleibt, unterliegt der irischen Körperschaftssteuer von 12,5 Prozent, Aber es bleibt wenig übrig. Die niederländische Holding leitet die ihr zufließenden Einkünfte aus der Lizenznutzung weiter an eine irische Holding, deren Eigner wiederum Google-Töchter in Bermuda sind und die deshalb nicht den irischen Steuergesetzen unterliegt.*

*Diese Bermuda-Firmen haben am Anfang des Spiels von der amerikanischen Google Inc. die Rechte übertragen bekommen, die Technologie des Konzerns außerhalb der USA zu vermarkten. Deshalb fließen ihnen auch die entsprechenden Gewinne zu- und bleiben, landestypisch, unbesteuert.“<sup>32</sup>*

---

<sup>32</sup> Steuertricks: [Gewinne@oase.com](mailto:Gewinne@oase.com), Die Zeit, 12.03.2013

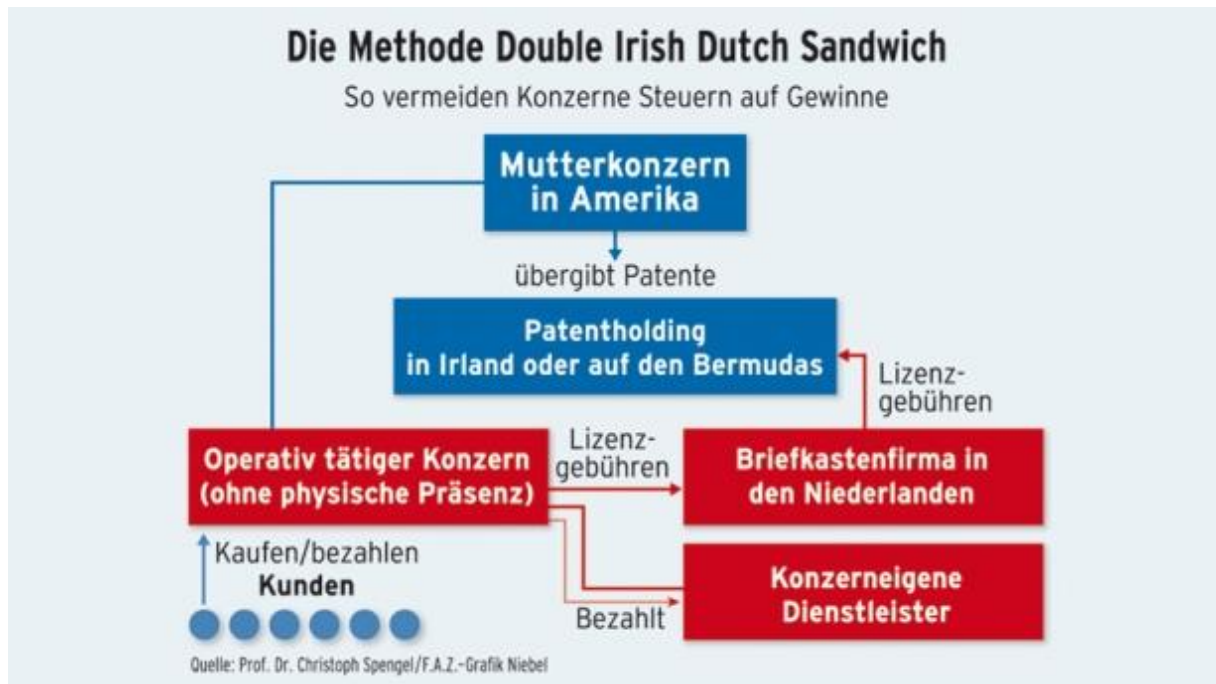


Abbildung 1: Die Methode Double Irish Dutch Sandwich

Der Aktionsplan der OECD sowie der Druck der EU auf die involvierten Länder Niederlande und Irland, ihr Steuerregime zu ändern, wachsen. Der irische Finanzminister hat bereits die Nicht-Anerkennung von Unternehmen ohne Steuersitz angekündigt.<sup>33</sup> Durch diese Maßnahme ist die Strategie „Double Irish with a Dutch Sandwich“ in der Form nicht mehr möglich. An der niedrigen Unternehmenssteuer (12,5%) wird weiterhin festgehalten.

<sup>33</sup> Vgl. Noonan cracks down on „stateless“ companies registered in Ireland for tax, Thejournal.ie, 15.10.2013



## 4 Intellectual Property Box

Die IP- Box (Intellectual-Property- Box) stellt einen Steueranreiz für innovative Unternehmen dar. Von der Summe der positiven Einkünfte aus Immaterialgüterrechten kann ein gewisser Betrag, dessen Höhe in den Ländern unterschiedlich ist, als geschäftsmäßig begründete Aufwendungen in der gesetzlich vorgesehenen Höhe abgezogen werden. Die daraus resultierenden verbleibenden Einkünfte werden mit dem für Unternehmen geltenden Steuersatz besteuert, sodass sich ein wesentlich niedrigerer effektiver Steuersatz ergibt.

Die gesparten Steuern sollten Unternehmen vermehrt in Forschung und Entwicklung investieren, sodass z.B. neue Patente (aus der Pharma-, Maschinen- und Elektroindustrie), Urheberrechte (etwa Software oder Datenbanken) oder Handelsmarken hervorgehen.

Hinsichtlich der europaweiten Förderung von Forschung und Entwicklung, erfreut sich die niedrige Besteuerung von Lizenzerträgen einer zunehmenden Verbreitung. Eine Art der IP Box haben schon Liechtenstein, Niederlande, Belgien, Luxemburg, Spanien, Großbritannien, der schweizer Kanton Nidwalden, sowie Ungarn.

Der Name IP-„Box“ leitet sich von dem jeweiligen Steuerformblatt ab, auf dem eine entsprechende „Box“ anzukreuzen ist.<sup>34</sup>

### 4.1 Anwendung der IP- Box in europäischen Ländern

#### 4.1.1 Liechtenstein

Zum 01.01.2011 wurde ein IP-Box-Regime in Liechtenstein unter Art. 55 SteG (Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern, Liechtenstein), Abzug für Einkünfte aus Immaterialgüterrechten, eingeführt.

„Als geschäftsmäßig begründete Aufwendung gilt auch ein Betrag in Höhe von 80% der Summe der positiven Einkünfte aus Immaterialgüterrechten.“<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Vgl. Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation S.1, R. Atkinson/S. Andes, 10.2011

<sup>35</sup> Art. 55 Abs. 1 Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern, 23.09.2010

Hierbei gelten unter Immaterialgüterrechte Patente, Muster und Gebrauchsmuster, die durch die Eintragung in ein inländisches, ausländisches oder internationales Register geschützt sind.<sup>36</sup> Sonstige Rechte, wie zum Beispiel Urheberrechte, Know-How oder Handelsbezeichnungen, gelten nicht als Immaterialgüterrechte im Sinne des Art. 55 SteG.

Mit dem Zusatz des Art. 55 Abs. 1 b SteG, „ab dem 1. Januar geschaffen oder erworben worden sind“<sup>37</sup>, wird eine Rückwirkung ausgeschlossen.

Abs. 2 des Artikels 55 SteG regelt, wie die positiven Einkünfte ermittelt werden.

„Die positiven Einkünfte ergeben sich aus den Einnahmen aus der Nutzung, Verwertung oder Veräußerung der Immaterialgüterrechte abzüglich der damit zusammenhängenden steuerwirksamen Aufwendungen einschließlich der Abschreibungen der Immaterialgüterrechte, auch wenn die Aufwendungen über mehrere Veranlagungszeiträume angefallen sind.“<sup>38</sup>

Der nächste Absatz legt fest, welche Erträge bei Eigennutzung eines Immaterialgüterrechts angewendet werden.

„Werden die Immaterialgüterrechte durch eine juristische Person oder Betriebsstätte im Rahmen ihrer Produktion oder durch Dritte, die als Auftragsnehmer für sie auftreten, oder im Rahmen von Dienstleistungen selbst genutzt, ist der Abzug auf jene immaterialgüterbezogenen Erträge anzuwenden, die bei einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung an Dritte erzielt worden wären.“<sup>39</sup>

Mit Abs. 4 wird darauf hingewiesen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz angesetzt wird.

„Sind Vergütungen für die Immaterialgüterrechte über den marktüblichen Entschädigungen vereinbart, wird der 80% Abzug auf Grundlage des marktüblichen Preises berechnet.“<sup>40</sup>

---

<sup>36</sup> Art. 55 Abs. 1 a Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern, 23.09.2010

<sup>37</sup> Art. 55 Abs. 1 b Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern, 23.09.2010

<sup>38</sup> Art. 55 Abs. 2 Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern, 23.09.2010

<sup>39</sup> Art. 55 Abs. 3 Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern, 23.09.2010

<sup>40</sup> Art. 55 Abs. 4 Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern, 23.09.2010

Praxisbeispiel:

Steuerbelastung in Liechtenstein, wenn folgende Immaterialgüterrechte von einer liechtensteinischen AG gehalten werden würden.<sup>41</sup>

Auflistung der Immaterialgüterrechte:
Europäisches Patent SH 1701: Eingetragen im europäischen Patentregister 19.11.2005
Europäisches Patent EH 1511: Eingetragen im europäischen Patentregister 01.03.2011
Deutsches Gebrauchsmuster HS 1609: Eingetragen im deutschen Patentregister 12.05.2011
Quellcode für Steuerungssoftware: Entwicklung abgeschlossen am 20.05.2010
Urheberrechte an Autobiografie: Abgabe am 10.02.2011

Immaterialgüterrecht	Einnahmen	Aufwendungen
Patent SH 1701	110.000 EUR	72.000 EUR
<b>Patent EH 1511</b>	<b>56.000 EUR</b>	<b>42.000 EUR</b>
<b>Gebrauchsmuster HS1609</b>	<b>250.000 EUR*</b>	<b>0 EUR</b>
Steuerungssoftware	20.000 EUR	1.500 EUR
Autobiografie	1.000 EUR	0 EUR

\* Diese Einnahmen resultieren aus Verträgen mit verbundenen Unternehmen, wobei ein unabhängiges Gutachten einen angemessenen Fremdvergleichspreis von 100.000 EUR ermittelt hat.

Das Patent SH 1701 sowie die Steuerungssoftware werden nicht gem. Art. 55 Abs. 1 b SteG steuerlich begünstigt berücksichtigt, da diese vor dem 01.01.2011 erworben wurden. Die Urheberrechte für die Autobiografie als auch der Quellcode für die Steuerungssoftware fallen nicht unter die Definition eines Immaterialgüterrechts im Sinne der Norm.

Somit ergibt sich nach Art. 55 Abs. 2 SteG folgende Bemessungsgrundlage für den Sonderabzug:

$$(100.000 \text{ EUR} + 56.000 \text{ EUR}) - 42.000 \text{ EUR} = 114.000 \text{ EUR}$$

Auf Basis der Bemessungsgrundlage von 114.000 EUR kann nach Art. 55 Abs. 1 SteG ein Sonderabzug von 80% (91.200 EUR) geltend gemacht werden. Somit

<sup>41</sup> Praxis Internationale Steuerberatung, Thomas Hosp und Matthias Langer, 06.01.2012

wäre nur für diesen Fall ein effektiver Steuersatz von 2,5 % (12,5%<sup>42</sup> Steuern auf 20%) angefallen.

Der kumulierte steuerpflichtige Reinertrag für den ganzen Fall beträgt 230.300 EUR. Bei einem Steuersatz von 12,5% ergibt sich eine Steuerbelastung von 28.788 EUR.

#### 4.1.2 Niederlande

Für die Erhöhung der Standortattraktivität der Niederlande für Forschung und Entwicklung wurde 2007 die sogenannte Patentbox eingeführt. Eingesetzt wurde die Patentbox als „Waffe“ im Nachbarstreit um die Pharmaindustrie und galt als zentraler Wettbewerbsvorteil der Pharmaforschung.<sup>43</sup> Aufgrund ihrer Komplexität und dem restriktiven Charakter nahm das niederländische Finanzministerium Veränderungen an der Patentbox vor. Unter dem jetzigen Namen „Innovation (Innovatie) Box“ und in veränderter Form trat das Gesetz am 01.01.2010 in Kraft und befindet sich im Artikel 12 b KStG (Wet op de vennootschapsbelasting) bzw. Abteilung 2.3 Innovatiebox.<sup>44</sup>

Die Innovatie-Box ist hauptsächlich für immaterielle gewerbliche Wirtschaftsgüter anzuwenden, die von einem holländischen oder ausländischen Patentamt eingetragen wurden.<sup>45</sup> Liegt keine Patentierung vor, so besteht für ein Gut die Möglichkeit, ein gewisses „S&O Verklaring“ (F&E Zertifikat) beim niederländischen Wirtschaftsministerium zu beantragen. Ein solches Zertifikat kann für Güter verliehen werden, für die eine Patentierung unmöglich ist (aber trotzdem als innovativ und gesellschaftlich nützlich anerkannt ist) oder der Eigentümer Details des Gutes nicht veröffentlichen möchte.<sup>46</sup> Immaterielle Marketingwerte kommen nicht in Betracht.<sup>47</sup>

Der Steuersatz, der bei der Innovatiebox anfällt, beträgt 5%.

Für die Gewinnberechnung, für Güter die unter die Innovatiebox fallen, stellt die holländische Regierung keine genaue Formel dar. Der Steuerzahler trifft eine

---

<sup>42</sup> Art. 61 Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern, 23.09.2010

<sup>43</sup> Vgl. Box der Hoffnung, Handelszeitung, 08.11.2012

<sup>44</sup> Vgl. Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) Abteilung 2.3. Innovatiebox, 20.01.2014

<sup>45</sup> Vgl. Art. 12b Abs. 3 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, 20.01.2014

<sup>46</sup> Vgl. Improved tax regime for intangibles in the Netherlands, Baker&McKenzie, 2012

<sup>47</sup> Vgl. Art. 12b Abs. 4 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, 20.01.2014

individuelle Vereinbarung mit dem holländischen Finanzamt, um einen gemeinsamen Konsens bezüglich der Berechnung des Unternehmensgewinns für den begünstigten Steuersatz, mit Hilfe des Fremdvergleichsgrundsatzes, zu finden.

Für die Aufteilung des Gewinns in die Innovatiebox wird vorausgesetzt, dass ein Patent mindestens 30% am erwarteten Einkommen der immateriellen Wirtschaftsgüter beiträgt.

Die Innovatiebox gilt nur für Patente, die seit dem 31.12.2006 als Betriebsvermögen im Unternehmen ausgewiesen wurden. Des Weiteren müssen 50% der Forschung und Entwicklungs-Aktivitäten in den Niederlanden durchgeführt werden. Zusätzlich muss das Patent selbstentwickelt oder ein gekauftes und lizenziertes Patent weiterentwickeln.<sup>48</sup>

Die „Patent income deduction“ ist nur anwendbar für selbstentwickelte Patente oder gekaufte und lizenzierte Patente (sofern selber weiterentwickelt), die ab dem 01.01.2007 patentiert wurden.

#### Praxisbeispiel:

Steuerbelastung in den Niederlanden, wenn folgende Immaterialgüterrechte von einer niederländischen AG gehalten werden würden.

Auflistung der Immaterialgüterrechte:
Europäisches Patent SH 1701: Eingetragen im europäischen Patentregister 19.11.2005
Europäisches Patent EH 1511: Eingetragen im europäischen Patentregister 01.03.2011
Deutsches Gebrauchsmuster HS 1609: Eingetragen im deutschen Patentregister 12.05.2011
Quellcode für Steuerungssoftware: Entwicklung abgeschlossen am 20.05.2010
Urheberrechte an Autobiografie: Abgabe am 10.02.2011

<sup>48</sup> Vgl. European patent box regimes S.13, PricewaterhouseCooper, April 2013

Immaterialgüterrecht	Einnahmen	Aufwendungen
Patent SH 1701	110.000 EUR	72.000 EUR
<b>Patent EH 1511</b>	<b>56.000 EUR</b>	<b>42.000 EUR</b>
<b>Gebrauchsmuster HS1609</b>	<b>250.000 EUR*</b>	<b>0 EUR</b>
<b>Steuerungssoftware</b>	<b>20.000 EUR</b>	<b>1.500 EUR</b>
<b>Autobiografie</b>	<b>1.000 EUR</b>	<b>0 EUR</b>

\* Diese Einnahmen resultieren aus Verträgen mit verbundenen Unternehmen, wobei ein unabhängiges Gutachten einen angemessenen Fremdvergleichspreis von **100.000 EUR** ermittelt hat.

Das Patent SH 1701 qualifiziert sich als einziges aus der Liste, aufgrund der zeitlichen Eintragung (vor dem 31.12.2006), nicht für die Innovatiebox.

Somit ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage:

Einnahmen (56.000 EUR + 100.000 EUR + 20.000 EUR + 1.000 EUR = 177.000 EUR) – Aufwendungen (42.000 EUR + 1.500 EUR = 43.500 EUR)  
 = 133.500 EUR \* 0.05 (5%)  
 = 6.675 EUR

Bemessungsgrundlage für das Patent SH 1701 und die komplementären Einnahmen des Gebrauchsmusters HS1609:

Einnahmen (110.000 EUR + 150.000 EUR)  
 -Aufwendungen (72.000 EUR)  
 =188.000 EUR \* 0.25 (25 % KSt) = 47.000 EUR

Steuern insgesamt:

47.000 EUR + 6.675 EUR= 53.675 EUR

Die kumulierte Steuerlast für den ganzen Fall beträgt somit 53.675 EUR.

### 4.1.3 Belgien

Um im Wettbewerb mit den Nachbarländern in Bezug auf die Standortvorteile bestehen zu können, führte Belgien zum 01.01.2008 die sogenannte „Patent income deduction“ als Form der IP-Box ein. Gemäß Artikel 205/1 ff. Code des

impôts sur les revenus 1992 (Déduction pour revenus brevets) können die Bruttopatenteinkünfte um 80% von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.<sup>49</sup>

Zu den abzugsfähigen Patenten zählen sämtliche zeitlich beschränkte, ausschließlichen Rechte für die Nutzung einer Erfindung, welche neu, auf einer erfinderischen Tätigkeit und im Stande der gewerblichen Anwendung ist.<sup>50</sup>

Als Erfindungen werden ästhetische Formschöpfungen, Pläne, Regeln und Verfahren für gedankliche Tätigkeiten sowie Spiele und Programme für Computer nicht berücksichtigt.<sup>51</sup>

Die „Patent income deduction“ ist nur anwendbar für selbstentwickelte Patente oder gekaufte und lizenzierte Patente (sofern selber weiterentwickelt), die ab dem 01.01.2007 patentiert wurden. Notwendig ist außerdem eine in Belgien ansässige Gesellschaft oder Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft.<sup>52</sup>

Der anzuwendende Zinssatz für Körperschaftssteuern in Belgien beträgt 33,99 %.<sup>53</sup>

#### Praxisbeispiel:

Steuerbelastung in Belgien, wenn folgende Immaterialgüterrechte von einer belgischen AG gehalten werden würden.

Auflistung der Immaterialgüterrechte:
Europäisches Patent SH 1701: Eingetragen im europäischen Patentregister 19.11.2005
Europäisches Patent EH 1511: Eingetragen im europäischen Patentregister 01.03.2011
Deutsches Gebrauchsmuster HS 1609: Eingetragen im deutschen Patentregister 12.05.2011
Quellcode für Steuerungssoftware: Entwicklung abgeschlossen am 20.05.2010
Urheberrechte an Autobiografie: Abgabe am 10.02.2011

<sup>49</sup> Vgl. Art. 205 Abs. 1 Code des impôts sur les revenus 1992

<sup>50</sup> Vgl. Art. 2 Loi sur les brevets d'invention (du 28.03.1984)

<sup>51</sup> Vgl. Art. 3 und 4 Loi sur les brevets d'invention (du 28.03.1984)

<sup>52</sup> Vgl. Art. 205 Abs. 2 Code des impôts sur les revenus 1992

<sup>53</sup> Vgl. Corporate tax rates table, Belgien, KPMG, 2014

Immaterialgüterrecht	Einnahmen	Aufwendungen
Patent SH 1701	110.000 EUR	72.000 EUR
<b>Patent EH 1511</b>	<b>56.000 EUR</b>	<b>42.000 EUR</b>
<b>Gebrauchsmuster HS1609</b>	<b>250.000 EUR*</b>	<b>0 EUR</b>
Steuerungssoftware	20.000 EUR	1.500 EUR
<b>Autobiografie</b>	<b>1.000 EUR</b>	<b>0 EUR</b>

\* Diese Einnahmen resultieren aus Verträgen mit verbundenen Unternehmen, wobei ein unabhängiges Gutachten einen angemessenen Fremdvergleichspreis von **100.000 EUR** ermittelt hat.

Das Patent SH 1701 sowie die Steuerungssoftware werden nicht gem. Art. 205 Abs. 1 CIR 92 B steuerlich begünstigt berücksichtigt. Nach Art. 3 LBI B sind Computerprogramme von der „Patent income deduction“ ausgenommen und das Patent SH 1701 hat den Patentierungszeitraum nicht erfüllt.

Somit ergibt sich nach Art. 205 Abs.1, folgende Bemessungsgrundlage für den Sonderabzug:

$(100.000 \text{ EUR} + 56.000 \text{ EUR} + 1.000 \text{ EUR}) - 42.000 \text{ EUR} = 115.000 \text{ EUR}$

Auf Basis der Bemessungsgrundlage von 115.000 EUR kann nach Art. 205 Abs. 1 CIR 92 B ein Sonderabzug von 80% (92.000 EUR) geltend gemacht werden. Somit wäre nur für diesen Fall ein effektiver Steuersatz von 6,8% (39,99% Steuern auf 20%) angefallen.

Der kumulierte steuerpflichtige Reinertrag für den ganzen Fall beträgt 229.500 EUR. Bei einem Steuersatz von 39,99% entsteht eine Steuerbelastung von 91.777,05 EUR.

#### 4.1.4 Luxemburg

Mit der Einführung der IP-Box in Luxemburg am 01.01.2008 wurde versucht, die Standortattraktivität im Wettbewerb mit den Nachbarländern zu optimieren. Das IP-Box Gesetz befindet sich im Art. 50bis. des Luxemburger Bundessteuerrechts (Code de la législation fiscale).<sup>54</sup>

<sup>54</sup> Vgl. Art. 50 bis. Code de la législation fiscale Luxembourg



Seit dem 01.01.2013 unterliegen Kapitalgesellschaften in Luxemburg einer Ertragsbesteuerung von 29,22%.<sup>55</sup>

Allerdings werden Nettoeinkünfte und Veräußerungsgewinne aus der Nutzung, Lizenzierung und Veräußerung von immateriellen Wirtschaftsgütern unter Anwendung des Sonderabzuges nur in Höhe von 20% besteuert.<sup>56</sup>

Zu den genannten immateriellen Wirtschaftsgütern zählen sämtliche immaterielle gewerbliche Wirtschaftsgüter sowie Urheberrechte an Computersoftware, Warenzeichen oder Handelsnamen eines Domain-Namens, einer Zeichnung oder eines Modells. Andere Urheberrechte, Pläne, Formeln oder geheime Verfahren fallen nicht darunter.<sup>57</sup>

Der Sonderabzug der IP-Box von 80% kommt nur zur Anwendung, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

Das immaterielle Wirtschaftsgut muss nach dem 31.12.2007 angeschafft oder entwickelt worden sein.<sup>58</sup> Weiterhin muss mindestens wirtschaftliches oder rechtliches Eigentum an den Immaterialgüterrechten bestehen. Nicht erlaubt ist der Erwerb immaterieller Wirtschaftsgüter von unmittelbar verbundenen Unternehmen. Dies betrifft die Übertragung bei Mutter-Tochtergesellschaften mit einer Beteiligung von mehr als 10% und bei Schwestergesellschaften mit gemeinsamen Anteilseignern. Des Weiteren sind eine luxemburgische Firmenadresse und ein in Luxemburg ansässiger Direktor der IP-Gesellschaft notwendig.<sup>59</sup>

---

<sup>55</sup> Vgl. Corporate tax rates table, Luxemburg, KPMG, 2014

<sup>56</sup> Vgl. Art. 50 bis. Abs. 1 Code de la législation fiscale Luxembourg

<sup>57</sup> Vgl. Art. 50 bis. Abs. 1 Code de la législation fiscale Luxembourg

<sup>58</sup> Vgl. Art. 50 bis. Abs. 4 Code de la législation fiscale Luxembourg

<sup>59</sup> Vgl. Art. 50 bis. Abs. 5 Code de la législation fiscale Luxembourg

Praxisbeispiel:

Steuerbelastung in Luxemburg, wenn folgende Immaterialgüterrechte von einer luxemburgischen AG gehalten werden würden.

Auflistung der Immaterialgüterrechte:
Europäisches Patent SH 1701: Eingetragen im europäischen Patentregister 19.11.2005
Europäisches Patent EH 1511: Eingetragen im europäischen Patentregister 01.03.2011
Deutsches Gebrauchsmuster HS 1609: Eingetragen im deutschen Patentregister 12.05.2011
Quellcode für Steuerungssoftware: Entwicklung abgeschlossen am 20.05.2010
Urheberrechte an Autobiografie: Abgabe am 10.02.2011

Immaterialgüterrecht	Einnahmen	Aufwendungen
Patent SH 1701	110.000 EUR	72.000 EUR
<b>Patent EH 1511</b>	<b>56.000 EUR</b>	<b>42.000 EUR</b>
<b>Gebrauchsmuster HS1609</b>	<b>250.000 EUR*</b>	<b>0 EUR</b>
<b>Steuerungssoftware</b>	<b>20.000 EUR</b>	<b>1.500 EUR</b>
Autobiografie	1.000 EUR	0 EUR

\* Diese Einnahmen resultieren aus Verträgen mit verbundenen Unternehmen, wobei ein unabhängiges Gutachten einen angemessenen Fremdvergleichspreis von **100.000 EUR** ermittelt hat.

Das Patent SH 1701 sowie das Urheberrecht an der Autobiographie fallen nach Art. 50bis. Abs. 1 und 4 LIR Luxembourg nicht unter die IP-Box.

Die Bemessungsgrundlage für die qualifizierenden Güter sieht folgendermaßen aus:

$$(100.000 \text{ EUR} + 56.000 \text{ EUR} + 20.000 \text{ EUR}) - (42.000 \text{ EUR} + 1.500 \text{ EUR}) = 132.600 \text{ EUR}$$

Auf Basis der Bemessungsgrundlage von 132.600 EUR kann nach Art. 50bis. Abs. 1 LIR Luxembourg ein Sonderabzug von 80% (106.080 EUR) geltend gemacht werden. Somit wäre nur für diesen Fall ein effektiver Steuersatz von 5,84% (29,22% Steuern auf 20%) angefallen.

Der kumulierte steuerpflichtige Reinertrag für den ganzen Fall beträgt 215.420 EUR. Bei einem Steuersatz von 29,22% entsteht eine Steuerbelastung von 62.945,72 EUR.

### 4.1.5 Spanien

Die spanische Patentbox trat am 01.01.2008 als Mittel zur Förderung des Wirtschaftswachstums und der Internationalisierung der spanischen Körperschaftsteuer unterliegenden Unternehmen zur Schaffung und Wertstellung von immateriellen Anlagevermögen in Kraft. Niedergeschrieben ist die Patentbox im spanischen Körperschaftsteuergesetz unter Artikel 23 (Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles).<sup>60</sup>

Nettoerträge aus immateriellen Vermögenswerten können reduziert mit 40% in die Steuerbemessungsgrundlage eingestellt werden. Dieser Abzug gilt lediglich für Übertragungen ab 29.09.2013 in Folge der Überarbeitung des spanischen Körperschaftsteuergesetzes am 31.12.2013.<sup>61</sup> Für sämtliche immaterielle Vermögenswerte, die vor dem 29.09.2013 in ein Patentregister eingetragen wurden, gilt ein Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage von 50% der Einnahmen aus immateriellen Wirtschaftsgütern.<sup>62</sup>

Unter immateriellen Vermögenswerten werden Patente, gewerbliche Muster und Modelle, Pläne, Formeln, geheime Verfahren und Informationsrechte über wirtschaftliche, industrielle oder wissenschaftliche Verfahren verstanden.<sup>63</sup>

Nur unter folgenden Voraussetzungen kann die Patentbox angewendet werden: Die zu übertragenden Vermögenswerte müssen zu mindestens 25% ihrer Kosten von der übertragenden Gesellschaft hergestellt werden. Es ist jedoch nicht erforderlich, dass die Einnahmen aus Übertragungen solcher immaterieller Vermögenswerte von einem Unternehmen der gleichen Unternehmensgruppe entstammen. Vor der Anwendung der Patentbox kann bei der Steuerverwaltung eine Vorabbewertungsvereinbarung beantragt werden bzgl. der Einnahmen aus der Übertragung der Aktiva, der damit verbundenen Kosten sowie deren Qualifizierung. Die Bewertung des Antrages wird mit Hilfe des Fremdvergleichsgrundsatzes ermittelt.<sup>64</sup>

---

<sup>60</sup> Vgl. Art. 23 Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, 09.03.2014

<sup>61</sup> Vgl. Art 23 Abs. 1 Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, 09.03.2014

<sup>62</sup> Vgl. Steuerrecht Spanien S.23, Fernando Lozano, 12.10.2012

<sup>63</sup> Vgl. Art. 23 Abs. 1 Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, 09.03.2014

<sup>64</sup> Vgl. Art. 23 Abs. 6 Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, 09.03.2014

Praxisbeispiel:

Steuerbelastung in Spanien, wenn folgende Immaterialgüterrechte von einer spanischen AG gehalten werden würden

Auflistung der Immaterialgüterrechte:
Europäisches Patent SH 1701: Eingetragen im europäischen Patentregister 19.11.2005
Europäisches Patent EH 1511: Eingetragen im europäischen Patentregister 01.03.2011
Deutsches Gebrauchsmuster HS 1609: Eingetragen im deutschen Patentregister 12.05.2011
Quellcode für Steuerungssoftware: Entwicklung abgeschlossen am 20.05.2010
Urheberrechte an Autobiografie: Abgabe am 10.02.2011

Immaterialgüterrecht	Einnahmen	Aufwendungen
<b>Patent SH 1701</b>	<b>110.000 EUR</b>	<b>72.000 EUR</b>
<b>Patent EH 1511</b>	<b>56.000 EUR</b>	<b>42.000 EUR</b>
<b>Gebrauchsmuster HS1609</b>	<b>250.000 EUR*</b>	<b>0 EUR</b>
Steuerungssoftware	20.000 EUR	1.500 EUR
Autobiografie	1.000 EUR	0 EUR

\* Diese Einnahmen resultieren aus Verträgen mit verbundenen Unternehmen, wobei ein unabhängiges Gutachten einen angemessenen Fremdvergleichspreis von **100.000 EUR** ermittelt hat.

Die Patente SH1701 und EH1511, sowie das Gebrauchsmuster qualifizieren sich für die begünstigte Besteuerung im Sinne des Artikel 23 Abs. 1 TRLIS. Quellcode für Steuerungssoftware und Rechte an literarischen Werken fallen nicht darunter.<sup>65</sup> Somit ergibt sich nach Art. 23 Abs.1 TRLIS folgende Bemessungsgrundlage für den Sonderabzug:

Einnahmen (110.000 EUR + 56.000 EUR + 100.000 EUR) –

Aufwendungen (72.000 EUR + 42.000 EUR)= 152.000 EUR

Auf Basis der Bemessungsgrundlage von 152.000 EUR kann nach Art. 23 Abs. 1 TRLIS ein Sonderabzug von 50% (76.000 EUR) geltend gemacht werden. Somit wäre nur für diesen Fall ein effektiver Steuersatz von 15% (30% Steuern auf 50%) angefallen.<sup>66</sup> Für immaterielle Wirtschaftsgüter nach Artikel 23 Abs. 1 TRLIS, die

<sup>65</sup> Vgl. Art. 23 Abs. 5 Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, 09.03.2014

<sup>66</sup> Vgl. Corporate tax rates table, Spanien, KPMG, 2014

nach 29.09.2013 eingetragen wurden, gilt ein effektiver Steuersatz von 12% (30% Steuern auf 40%).

Der kumulierte steuerpflichtige Reinertrag für den ganzen Fall beträgt 245.500 EUR. Bei einem Steuersatz von 30% entsteht eine Steuerbelastung von 73.650 EUR.

#### 4.1.6 Großbritannien

Die britische Regierung beschloss im Jahre 2011, das attraktivste Steuersystem sämtlicher G-20 Staaten anzustreben, um das eigene Wirtschaftswachstum zu fördern.<sup>67</sup>

Ein Teil des Wachstumsplans ist die Einführung einer Patentbox, die Anreize für Unternehmen schaffen soll, die bereits existierende Patente vermarkten oder aber neue, innovative Patente entwickeln möchten. Hierzu wurde das „Corporate Intangibles Research and Development Manual“ (CIRD) eingeführt, welches am 01.04.2013 in Kraft getreten ist.

Das Unternehmen kann, mit Hilfe der Patentbox, den Ertrag aus Patenten gesondert zu einem Steuersatz von 10% versteuern.<sup>68</sup> Zu den Patenten zählen sämtliche immaterielle gewerbliche Wirtschaftsgüter, die entweder unter dem UK Patents Act 1977 oder unter der European Patent Convention gewährt wurden. Darüber hinaus ist die Patentbox jedoch auch auf Patente anwendbar, die nach den Gesetzen von Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, der Tschechischen Republik oder Ungarn gewährt wurden.<sup>69</sup>

Für die Inanspruchnahme der Patentbox, benötigt das Unternehmen gewisse Voraussetzungen. Das zu qualifizierende Patent muss Eigentum des Unternehmens sein oder das Unternehmen darf das Patent über eine exklusive Lizenz nutzen. Zusätzlich können nur solche Unternehmen profitieren, welche entweder an der Entwicklung des Patents beteiligt waren oder aber durch aktives Management der von anderen Konzerngesellschaften entwickelten Patente deren Vermarktung signifikant beeinflussen.<sup>70</sup>

---

<sup>67</sup> Vgl. Corporate Intangibles Research & Development Manual 200110

<sup>68</sup> Vgl. Corporate Intangibles Research & Development Manual 201010

<sup>69</sup> Vgl. Corporate Intangibles Research & Development Manual 210150/210160

<sup>70</sup> Vgl. Corporate Intangibles Research & Development Manual 210100

Um die Vorteile der Patentbox nutzen zu können, ist eine schriftliche Anmeldung notwendig.<sup>71</sup>

Nicht nur die weltweiten Verkäufe des patentierten Produkts selbst profitieren von der Patentbox, sondern auch die Verkäufe von nicht-patentgeschützten Produkten, in denen ein patentiertes Produkt integriert ist.<sup>72</sup> Des Weiteren können auch Produkte, die durch einen patentierten Produktionsprozess oder durch eine patentierte Maschine hergestellt werden, in den Gestaltungsraum der Patentbox fallen.<sup>73</sup>

Die Patentbox wird schrittweise ab dem 01.04.2013 eingeführt, sodass eine volle Ausschöpfung des effektiven Steuersatzes von 10% erst ab dem 01.04.2017 eintritt.<sup>74</sup>

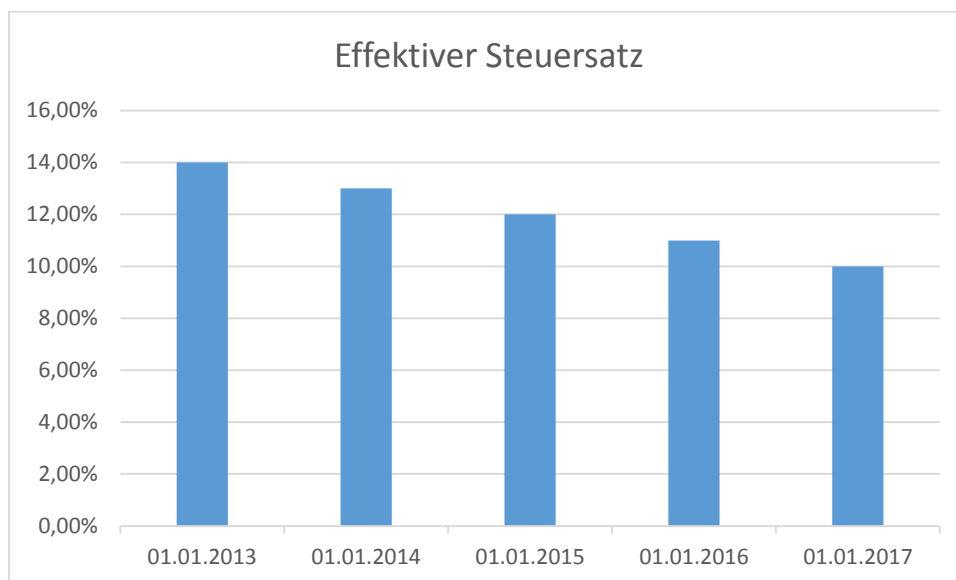


Abbildung 2: Effektiver Steuersatz in Großbritannien

Aufgrund der Tatsache, dass die Anwendung der IP Box nur für immaterielle Güter gilt die nach dem 01.04.2013 in ein Register eingetragen wurden, wird das Praxisbeispiel für dieses Steuerregimes vernachlässigt.

#### 4.1.7 Kanton Nidwalden (Schweiz)

Am 01.01.2011 verabschiedete der Landrat des Kantons Nidwalden eine Teilrevision des Steuergesetzes, mit der Nettolizenzenträge bei den Kantons- und

<sup>71</sup> Vgl. Corporate Intangibles Research & Development Manual 260100

<sup>72</sup> Vgl. Corporate Intangibles Research & Development Manual 220170

<sup>73</sup> Vgl. Corporate Intangibles Research & Development Manual 220180

<sup>74</sup> Vgl. Corporate Intangibles Research & Development Manual 260170

Gemeindesteuerung künftig nur noch zu 20% des ordentlichen Satzes besteuert werden.

„Für Nettolizenerträge aus der Nutzung von immateriellen Gütern beträgt die feste Gewinnsteuer 20 Prozent des ordentlichen Gewinnsteuersatzes.“<sup>75</sup>

Die Definition der Erträge aus qualifizierenden Immaterialgüterrechten ist gleichlauten mit Art. 12 Abs. 2 des OECD- Musterabkommens.

„Lizenerträge sind Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden. Zum Lizenertrag gehören ebenso Veräußerungsgewinne. Lizenerträge sind auch solche aus der Nutzung von immateriellen Gütern unter verbundenen Unternehmen.“<sup>76</sup>

In Absatz 3 ist der Nettolizenertrag als Ertrag der Lizenz abzüglich des darauf direkt anfallenden geschäftsmäßig begründeten Aufwands definiert.<sup>77</sup>

Der ermäßigte Gewinnsteuersatz für Nettolizenerträge aus der Nutzung von immateriellen Gütern wird nur auf Antrag für juristische Personen mit Sitz oder Zweigniederlassung im Kanton Nidwalden gewährt.

Die Lizenzbox ist auf sämtliche bestehende Immaterialgüterrechte anwendbar. Eine Beschränkung auf nach der Einführung der gesetzlichen Regelung entwickeltes, eingebrachtes, lizenziertes oder erworbenes IP, wurde nicht eingeführt.<sup>78</sup>

#### Praxisbeispiel:

Steuerbelastung im Kanton Nidwalden, wenn folgende Immaterialgüterrechte von einer AG im Kanton Nidwalden gehalten werden würden

---

<sup>75</sup> Art. 85 Abs.3 Steuergesetz- Kanton Nidwalden, 01.01.2011

<sup>76</sup> §57 a Abs. 2 Steuerverordnung, Kanton Nidwalden, 01.01.2011

<sup>77</sup> Vgl. §57 a Abs. 3 Steuerverordnung, Kanton Nidwalden, 01.01.2011

<sup>78</sup> Vgl. Lizenzbox in Nidwalden, Der Schweizer Treuhänder S.717, 10.2010

Auflistung der Immaterialgüterrechte:
Europäisches Patent SH 1701: Eingetragen im europäischen Patentregister 19.11.2005
Europäisches Patent EH 1511: Eingetragen im europäischen Patentregister 01.03.2011
Deutsches Gebrauchsmuster HS 1609: Eingetragen im deutschen Patentregister 12.05.2011
Quellcode für Steuerungssoftware: Entwicklung abgeschlossen am 20.05.2010
Urheberrechte an Autobiografie: Abgabe am 10.02.2011

Immaterialgüterrecht	Einnahmen	Aufwendungen
<b>Patent SH 1701</b>	<b>110.000 EUR</b>	<b>72.000 EUR</b>
<b>Patent EH 1511</b>	<b>56.000 EUR</b>	<b>42.000 EUR</b>
<b>Gebrauchsmuster HS1609</b>	<b>250.000 EUR*</b>	<b>0 EUR</b>
<b>Steuerungssoftware</b>	<b>20.000 EUR</b>	<b>1.500 EUR</b>
<b>Autobiografie</b>	<b>1.000 EUR</b>	<b>0 EUR</b>

\* Diese Einnahmen resultieren aus Verträgen mit verbundenen Unternehmen, wobei ein unabhängiges Gutachten einen angemessenen Fremdvergleichspreis von **100.000 EUR** ermittelt hat.

Gemäß § 57 a Abs. 2 Steuerverordnung (StV) fallen sämtliche Immaterialgüterrecht nach Art. 12 Abs. 2 des OECD- Musterabkommens unter die Lizenzbox.

Somit ergibt sich nach §57a Abs. 3 StV folgende Bemessungsgrundlage für den Sonderabzug:

Einnahmen (110.000 EUR + 56.000 EUR + 100.000 EUR + 20.000 EUR + 1.000 EUR) –

Aufwendungen (72.000 EUR + 42.000 EUR + 1.500 EUR)= 171.500 EUR

Auf Basis der Bemessungsgrundlage von 171.500 EUR kann nach §57a Abs. 3 StV ein Sonderabzug von 80% (137.200 EUR) geltend gemacht werden. Die totale Steuerbelastung für Kanton- und Gemeindesteuer beläuft sich auf 1,2% (20% von 6% Kanton- und Gemeindesteuer). Zusammen mit der direkten Bundesteuer ergibt sich eine schweizerische ordentliche Steuerbelastung von rund 8,8%.<sup>79</sup>

<sup>79</sup> Vgl. Lizenzbox in Nidwalden, Der Schweizer Treuhänder S.711, 10.2010



Somit müsste die AG im Praxisbeispiel Steuern in Höhe von 6.496,12 EUR (30.700 EUR \* 21,16%) sowie 31.740 EUR (150.000 EUR \* 21,16%<sup>80</sup>) für die komplementären Einnahmen aus dem Gebrauchsmuster HS1609 entrichten. Welches eine kumulierte Steuerbelastung von 38236,12 beträgt.

#### 4.1.8 Ungarn

Die IP-Box führte Ungarn im Januar 2003 ein, um Unternehmen mit hoher Wertschöpfung anzuziehen und erneuerte diese zum 01.01.2012.

Lizenzeinkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern können zu 50% von der Gewinnsteuer abgezogen werden. Zu den Lizenzeinkünften zählen sämtliche Güter, die nach Art. 12 Abs. 2 OECD-Musterabkommen bestimmt werden.<sup>81</sup> Der rechtlichen Natur unternehmerischer Lizenzrechte sind keine Grenzen gesetzt. Das IP qualifiziert sich für die IP-Box, indem es selbstentwickelt, käuflich erworben oder durch eine Lizenz in den Besitz des Unternehmens gelangt ist. Das ungarische Unternehmen kann die volle rechtliche Herrschaft über die IP haben oder nur wirtschaftlicher Besitzer sein. Das Ausmaß der IP kann hinsichtlich der zeitlichen und geographischen Nutzungs- und Verwertungsrechte variieren.<sup>82</sup>

Die ermittelte Bemessungsgrundlage unterliegt der ungarischen Körperschaftssteuer von 19%.<sup>83</sup>

##### Praxisbeispiel:

Steuerbelastung in Ungarn, wenn folgende Immaterialgüterrechte von einer ungarischen AG gehalten werden würden:

Auflistung der Immaterialgüterrechte:
Europäisches Patent SH 1701: Eingetragen im europäischen Patentregister 19.11.2005
Europäisches Patent EH 1511: Eingetragen im europäischen Patentregister 01.03.2011
Deutsches Gebrauchsmuster HS 1609: Eingetragen im deutschen Patentregister 12.05.2011
Quellcode für Steuerungssoftware: Entwicklung abgeschlossen am 20.05.2010
Urheberrechte an Autobiografie: Abgabe am 10.02.2011

<sup>80</sup> Vgl. KPMG's Swiss Tax Report 2013 S.6, 15.05.2013

<sup>81</sup> Vgl. Definition Absatz 20 a-d, Act LXXXI of 1996 on Corporate Tax and Dividend Tax, Budapest

<sup>82</sup> Vgl. Overview of Hungary's improved IP box regime, Deloitte, 06.04.2012

<sup>83</sup> Vgl. Corporate tax rates table, Schweiz, KPMG, 2014

Immaterialgüterrecht	Einnahmen	Aufwendungen
<b>Patent SH 1701</b>	<b>110.000 EUR</b>	<b>72.000 EUR</b>
<b>Patent EH 1511</b>	<b>56.000 EUR</b>	<b>42.000 EUR</b>
<b>Gebrauchsmuster HS1609</b>	<b>250.000 EUR*</b>	<b>0 EUR</b>
<b>Steuerungssoftware</b>	<b>20.000 EUR</b>	<b>1.500 EUR</b>
<b>Autobiografie</b>	<b>1.000 EUR</b>	<b>0 EUR</b>

\* Diese Einnahmen resultieren aus Verträgen mit verbundenen Unternehmen, wobei ein unabhängiges Gutachten einen angemessenen Fremdvergleichspreis von **100.000 EUR** ermittelt hat.

Es ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage für den Sonderabzug:

Einnahmen (110.000 EUR + 56.000 EUR + 100.000 EUR + 20.000 EUR + 1.000 EUR) –

Aufwendungen (72.000 EUR + 42.000 EUR + 1.500 EUR) = 171.500 EUR

Auf Basis der Bemessungsgrundlage von 171.500 EUR kann ein Sonderabzug von 50% (85.750 EUR) geltend gemacht werden. Somit fällt auf die ungarische AG ein effektiver Steuersatz von 9,5 % (19%<sup>84</sup> Steuern auf 50%).

Die kumulierte Steuerbelastung (inkl. komplementärer Einnahmen aus Gebrauchsmuster HS1609) beträgt 44.792,5 EUR.

#### 4.1.9 Zypern

Anfang Mai 2012 führte Zypern Änderungen im Einkommensteuerrecht ein, die unter anderem ein Paket von Anreizen und Steuerbefreiungen für Einkommen aus Immaterialgütern vorsehen (IP-Box). Sie sind auf jegliche Aufwendungen für die Anschaffung oder Entwicklung von Immaterialgütern anzuwenden.<sup>85</sup>

Die Änderungen im Einkommensteuerrecht sind zum 01.01.2012 in Kraft getreten, gelten jedoch auch für IP, die vor dem 01.01.2012 eingetragen wurden. Bei der IP Box können 80% des weltweiten IP-Lizenznettoeinkommens von in Zypern ansässigen Gesellschaften von der Ertragsbesteuerung befreit werden.

Unter Lizenzen werden patentierte Erfindungen<sup>86</sup>, Urheberrechte (sämtliche Werke der Sprache, Bühne, Kunst und Musik, für wissenschaftliche Arbeiten,

<sup>84</sup> Vgl. Corporate tax rates table, Ungarn, KPMG, 2014

<sup>85</sup> Vgl. Zypern: Steuereffiziente IP-Box innerhalb der EU, Rödl & Partner, 20.03.2014

<sup>86</sup> Vgl. Patent law of 1998 Art. 5 Abs. 1, Zypern

Tonaufzeichnungen, kinematographische Werke, Rundfunksendungen, Datenbanken oder Software-Programme)<sup>87</sup> und immaterielle Marketingwerte<sup>88</sup> verstanden.

Praxisbeispiel:

Steuerbelastung in Zypern, wenn folgende Immaterialgüterrechte von einer zypriotischen AG gehalten werden würden.

Auflistung der Immaterialgüterrechte:
Europäisches Patent SH 1701: Eingetragen im europäischen Patentregister 19.11.2005
Europäisches Patent EH 1511: Eingetragen im europäischen Patentregister 01.03.2011
Deutsches Gebrauchsmuster HS 1609: Eingetragen im deutschen Patentregister 12.05.2011
Quellcode für Steuerungssoftware: Entwicklung abgeschlossen am 20.05.2010
Urheberrechte an Autobiografie: Abgabe am 10.02.2011

Immaterialgüterrecht	Einnahmen	Aufwendungen
<b>Patent SH 1701</b>	<b>110.000 EUR</b>	<b>72.000 EUR</b>
<b>Patent EH 1511</b>	<b>56.000 EUR</b>	<b>42.000 EUR</b>
<b>Gebrauchsmuster HS1609</b>	<b>250.000 EUR*</b>	<b>0 EUR</b>
<b>Steuerungssoftware</b>	<b>20.000 EUR</b>	<b>1.500 EUR</b>
<b>Autobiografie</b>	<b>1.000 EUR</b>	<b>0 EUR</b>

\* Diese Einnahmen resultieren aus Verträgen mit verbundenen Unternehmen, wobei ein unabhängiges Gutachten einen angemessenen Fremdvergleichspreis von **100.000 EUR** ermittelt hat.

Die zypriotische IP Box umfasst alle die im Beispiel beinhalteten Immaterialgüterrechte. Somit ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage für den Sonderabzug:

Einnahmen 287.000 EUR (110.000 EUR + 56.000 EUR + 100.000 EUR + 20.000 EUR + 1.000 EUR) –  
 Aufwendungen 115.500 EUR (72.000 EUR + 42.000 EUR + 1.500 EUR)  
 = Nettoeinkommen 171,500 EUR

<sup>87</sup> Vgl. Intellectual Property Rights Law of 1976 Art. 2 und 3, Zypern

<sup>88</sup> Vgl. Trademarks Law of 1990 Art. 2, Zypern

Auf Basis der Bemessungsgrundlage von 171.500 EUR kann ein Sonderabzug von 80% (137.200 EUR) geltend gemacht werden. Somit fällt auf die zypriotische AG ein effektiver Steuersatz von 2,5 % (12,5%<sup>89</sup> Steuern auf 20%).

Die kumulierte Steuerbelastung (inkl. komplementäre Einnahmen aus Gebrauchsmuster HS1609) beträgt 23.037,50 EUR (12,5% auf 184.300 EUR).

#### 4.1.10 Malta

Die maltesische Regierung verabschiedete am 16.04.2010 eine Reihe von Änderungen im Steuergesetz. Ein Schwerpunkt der Neuauflage ist die begünstigte Besteuerung von immateriellen Gütern unter dem Namen „Patentbox“.

Hierbei werden Einkünfte von immateriellen Gütern von der Einkommensteuer befreit. Darunter fallen Patente, sämtliche Urheberrechte und immaterielle Marketingwerte<sup>90</sup>, die ab dem 01.01.2010 eingetragen wurden. Die Befreiung gilt unabhängig davon, wo die zugrunde liegenden F&E Aktivitäten durchgeführt wurden.

Die Patentbox findet Anwendung für alle Personen (Einzelpersonen und Unternehmen), die die Rechte an geistigem Eigentum besitzen und hieraus Lizenzgebühren oder andere Einkünfte beziehen.

##### Praxisbeispiel:

Steuerbelastung in Malta, wenn folgende Immaterialgüterrechte von einer maltesischen AG gehalten werden würden.

Auflistung der Immaterialgüterrechte:
Europäisches Patent SH 1701: Eingetragen im europäischen Patentregister 19.11.2005
Europäisches Patent EH 1511: Eingetragen im europäischen Patentregister 01.03.2011
Deutsches Gebrauchsmuster HS 1609: Eingetragen im deutschen Patentregister 12.05.2011
Quellcode für Steuerungssoftware: Entwicklung abgeschlossen am 20.05.2010
Urheberrechte an Autobiografie: Abgabe am 10.02.2011

<sup>89</sup> Vgl. Corporate tax rates table, Zypern, KPMG, 2014

<sup>90</sup> Vgl. Malta: The IP and R&D jurisdiction S.7, Deloitte Malta, 08.2012

Immaterialgüterrecht	Einnahmen	Aufwendungen
<b>Patent SH 1701</b>	<b>110.000 EUR</b>	<b>72.000 EUR</b>
<b>Patent EH 1511</b>	<b>56.000 EUR</b>	<b>42.000 EUR</b>
<b>Gebrauchsmuster HS1609</b>	<b>250.000 EUR*</b>	<b>0 EUR</b>
<b>Steuerungssoftware</b>	<b>20.000 EUR</b>	<b>1.500 EUR</b>
<b>Autobiografie</b>	<b>1.000 EUR</b>	<b>0 EUR</b>

\* Diese Einnahmen resultieren aus Verträgen mit verbundenen Unternehmen, wobei ein unabhängiges Gutachten einen angemessenen Fremdvergleichspreis von **100.000 EUR** ermittelt hat.

Unter die Patentbox fällt geistiges Eigentum, das nach dem 01.01.2010 eingetragen wurden. Somit fallen Patent SH 1701 und die komplementären Einnahmen von Gebrauchsmuster HS1609 nicht unter die Steuerbefreiung und müssen zu der regulären maltesischen Körperschaftsteuer von 35%<sup>91</sup> besteuert werden.

Einkünfte 188.000 EUR (150.000 EUR + 38.000 EUR) \* 35% = 65.800 EUR

Somit müsste die maltesische AG 65.800 EUR Steuern für die nicht unter der Patentbox fallenden immateriellen Wirtschaftsgüter zahlen.

#### 4.1.11 Zwischenfazit

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine große Variation von IP-Boxen in Europa besteht. Gemeinsam haben alle das Ziel, die Standortattraktivität sowie die Konkurrenzfähigkeit durch steuerliche Anreize zu verbessern. Alle Boxenmodelle beinhalten Nutzungsrechte sowie Lizenzen und bei Einnahmen von verbundenen Unternehmen wird der Fremdvergleichsgrundsatz angewendet.

Die IP-Boxen der einzelnen Länder unterscheiden sich im Vergleich erheblich, der effektive Steuersatz von immateriellen Gütern variiert in den Ländern. Den attraktivsten effektiven Steuersatz besitzt Malta mit 0%, wohingegen dieser in Spanien bei 12% liegt.

Bei der Breite der IP, welche sich für die IP Box qualifizieren, stechen Ungarn, der schweizer Kanton Nidwalden und Zypern hervor. Diese beinhalten fast das gesamte Spektrum von immateriellen Wirtschaftsgütern, wohingegen z.B. Belgien

<sup>91</sup> Vgl. Corporate tax rates table, Malta, KPMG, 2014

ausschließlich Patente berücksichtigt. Die Zielgruppe der belgischen Patentbox fokussiert sich somit auf Unternehmen im Forschungs- und Entwicklungsbereich mit hoher Patentintensität.

Unterschiede sind auch bei der Entwicklung des qualifizierenden IP zu finden. In Spanien qualifizieren sich ausnahmslos selbstentwickelte IP für die IP Box. Belgien sowie die Niederlande verlangen bei Erwerb eines IP eine Weiterentwicklung des Produktes. In Großbritannien fallen nur selbstentwickelte immaterielle Wirtschaftsgüter unter die Box, mit der Voraussetzung, dass diese weiterhin aktiv vom Unternehmen verwaltet werden. Diese Einschränkungen sorgen dafür, dass reale Aktivitäten (anders als bei Zugekauften) von den Steuervergünstigungen profitieren. Im Gegensatz dazu stehen andere Boxenmodelle, die erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter implizieren. Für Dachgesellschaften, die keine F&E treiben, sondern sich auf die Vermarktung und Verwaltung des IP konzentrieren, sind diese Modelle attraktiv.

Weiterhin unterscheiden sich die Modelle bei der Form der Methode voneinander. Überwiegend kann ein prozentualer Anteil vom IP-Einkommen abgezogen werden oder diesem wird, wie z.B. in den Niederlanden, ein geringer Steuersatz zugeteilt. Bei der Form des Abzuges weichen Belgien und Ungarn von den anderen Modellen ab. Vorwiegend findet ein Abzug vom Nettoeinkommen statt, welches laufende Kosten bei Anwendung der Box beinhaltet. Dies stellt sicher, dass Einnahmen und Ausgaben gleich behandelt werden. In Belgien und Ungarn jedoch werden laufende Kosten von Nicht-IP Einkünfte abgezogen, welche mit einem regulären Unternehmenssteuersatz besteuert werden.

## 4.2 Grenzüberschreitender Aspekt

Bislang wurde in dieser Arbeit erörtert, wie die IP-Box in dem jeweiligen Land funktioniert und aufgebaut ist.

In der globalisierten Welt besteht jedoch die Möglichkeit, dass F&E-Aktivitäten und ihre kommerzielle Auswertung in unterschiedlichen Ländern stattfinden. So kann ein Unternehmen attraktive Steueranreize für F&E in einem Land ausschöpfen und die Besteuerung des IP-Einkommens in ein anderes verlegen. Eine weitere Motivation, die beiden Bereiche in unterschiedliche Länder aufzuteilen, wäre beispielsweise, wenn ein Land einen attraktiven Standort (Infrastruktur, Förderung,

hoch qualifizierte Arbeitnehmer) bietet, jedoch einen vergleichsweise hohen Unternehmenssteuersatz hat (z.B. Deutschland).

Eine Aufteilung der Funktionen kann durch eine Verlagerung einer konzerninternen F&E-Abteilung als Betriebsstätte ins Ausland erfolgen. Auf der anderen Seite können F&E-Aktivitäten zu einer separaten juristischen Person des Konzerns ins Ausland ausgegliedert werden. Dieser fungiert als ein konzerninterner oder -externer F&E- Dienstleister, der unter einem F&E-oder Kostenumlagevertrag steht.

Gemäß des „Treaty on the Functioning of the European Union“ müssen F&E-Aktivitäten nicht im Inland des IP-Box-Regimes erfolgen. Artikel 49 und 56 bilden hierfür das Fundament und beinhalten die Niederlassungsfreiheit (freedom of establishment) und die grenzüberschreitende Dienstleistungsfreiheit (freedom to provide cross-border services).<sup>92</sup>

Bei einigen IP-Boxenmodellen, wie in den Niederlanden, fallen auch Patente unter das System, welche im Auftrag entwickelt wurden. Bei der Auftragsforschung ist jedoch zu beachten, dass Kosten und Risiko, sowie das aktive Management und Verwaltung beim auftraggebenden Unternehmen in den Niederlanden verbleiben. Darüber hinaus muss das Patent in das Vermögen der niederländischen Körperschaft übergehen. Die Vergütungen für den Forschungs- und Entwicklungsdienstleister vom Auftraggeber fallen ausschließlich in Ungarn und Spanien unter das Boxenmodell.<sup>93</sup>

Diese Fälle zur grenzüberschreitenden Steuerplanung werden in Verbindung mit einem deutlich niedrigeren effektiven Steuersatz als der aus den Boxenmodellen resultierendem Steuersatz, gebracht. Es muss jedoch bedacht werden, dass steuerliche F&E-Anreize nur dann sinnvoll sind, wenn die F&E-Abteilung ein ausreichendes Einkommen erzielt. Je höher der steuerliche F&E-Anreiz, umso höher muss die Vergütung sein, um in vollem Umfang von dem Steueranreiz profitieren zu können. Optimal wäre eine effektive Steuerbelastung für die Unternehmensgruppe, welche die F&E in einem Hochsteuerland durchführt, gleich null. Dieser Fall ist jedoch aufgrund der Preisgestaltung fast unmöglich, da sie den Spielraum für konzerninterne Lieferungen begrenzt.<sup>94</sup>

---

<sup>92</sup> Vgl. Treaty on the Functioning of the European Union, Rat der Europäischen Union, 30.04.2008

<sup>93</sup> Vgl. Doing business in the Netherlands S. 30, HLB Nederland, 2012

<sup>94</sup> Vgl. Do transfer pricing laws limit international income shifting?, Theresa Lohse/Nadine Riedel, 18.09.2013

Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien treffen keine Aussagen zu Funktionsverlagerungen. Somit versuchen Länder, durch entsprechende Verordnungen diesem gerecht zu werden, wie z.B. Deutschland mit der Funktionsverlagerungsverordnung. Die Verordnung regelt Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Fällen von Funktionsverlagerungen.

„Wenn ein Unternehmen (verlagerndes Unternehmen) einem anderen, nahe stehenden Unternehmen (übernehmendes Unternehmen) Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt, damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist, und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird.“<sup>95</sup> Anknüpfungspunkt für die Besteuerung der Funktion und Bemessungsgrundlage für die Ertragsbesteuerung ist grundsätzlich das sogenannte Transferpaket. Das Transferpaket umfasst alle im Rahmen der Funktionsverlagerung übergehenden Funktionen einschließlich der mit dieser Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken, Wirtschaftsgüter und Vorteile, die vom einen ins andere Unternehmen übertragen werden.<sup>96</sup>

Die Wertermittlung des Transferpakets erfolgt grundsätzlich als Ganzes auf Basis seiner Gewinnpotenziale. Dabei sind die Gewinnpotenziale der zu verlagernden Funktion der Barwert jener erwarteten Gewinne, auf die das verlagernde Unternehmen nicht unentgeltlich verzichten würde und für die ein übernehmendes Unternehmen bereit wäre, ein Entgelt zu zahlen.<sup>97</sup> Diese Gewinnpotenziale, die aufgrund einer Funktionsanalyse vor und nach der Funktionsverlagerung zu ermitteln sind, beinhalten auch Standortvorteile und Synergieeffekte im Ausland. Der hypothetische Mindestpreis des Funktionsverlagernden und der Höchstpreis des Funktionsaufnehmenden werden unter Berücksichtigung der unternehmensspezifischen Planungsrechnungen ermittelt. Für steuerliche Zwecke wird grundsätzlich der Mittelwert dieses Einigungsbereichs verwendet. Von diesem Wert kann nur dann abgewichen werden, wenn das Unternehmen glaubhaft darlegen kann, dass ein anderer Wert im Einigungsbereich dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.<sup>98</sup>

---

<sup>95</sup> Vgl. Funktionsverlagerungsverordnung §1 Abs. 2, Bundesministerium der Finanzen, 12.08.2008

<sup>96</sup> Vgl. Funktionsverlagerungsverordnung §1 Abs. 3, Bundesministerium der Finanzen, 12.08.2008

<sup>97</sup> Vgl. Funktionsverlagerungsverordnung §3 Abs. 1, Bundesministerium der Finanzen, 12.08.2008

<sup>98</sup> Vgl. Funktionsverlagerungsverordnung §2 Abs. 1, Bundesministerium der Finanzen, 12.08.2008



Macht der Steuerpflichtige jedoch glaubhaft, „dass zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist, und bezeichnet er es genau, sind Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transferpakets anzuerkennen.“<sup>99</sup>

Aufgrund der Tatsache, dass Deutschland mit diesem Konzept der Funktionsverlagerung in Europa alleine dasteht, wird die mögliche Erwartung, dass in Deutschland erfasste Gewinnpotenziale im Land der aufnehmenden Gesellschaft aktiviert und zulasten ausländischen Steueraufkommens abgeschrieben werden können, sich nicht erfüllen. Auf der anderen Seite setzt der hochkomplexe §1 Abs. 3 des Außensteuergesetzes eher Anreize, keine F&E-Aktivitäten in Deutschland durchzuführen.

### 4.3 Rechtliche Aspekte

Seit der Einführung der „Innovatiebox“ in den Niederlanden stellen sich folgende Fragen zur Nachhaltigkeit der Boxenmodelle:<sup>100</sup>

- Wird der EU Code of Conduct verletzt bzw. handelt es sich um eine schädliche Steuerpraxis oder eine verbotene staatliche Beihilfe?
- Gibt es eine Vereinbarkeit mit dem BEPS-Report der OECD?

Da sich die international- rechtlichen Entwicklungen im Bereich des Steuer- und Wettbewerbsrechts sehr komplex und dynamisch gestalten, ist eine abschließende Untersuchung der Boxenmodelle im rechtlichen Aspekt nicht möglich. Aufgrund dessen werden nur einige rechtlich relevante Punkte grob analysiert.

#### 4.3.1 Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung

Der Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung wurde vom Rat der Wirtschafts- und Finanzminister (ECOFIN) am 01.12.1997 beschlossen. Der Kodex ist kein rechtsverbindliches Instrument, stellt aber eine politische Verpflichtung dar. Die Mitgliedsstaaten verpflichten sich hiermit, geltende steuerliche Maßnahmen, die als schädlicher Steuerwettbewerb einzustufen sind,

---

<sup>99</sup> Außensteuergesetz §1 Abs.3 Satz 10, Bundesministerium für Justiz und für Verbraucherschutz, 08.12.2010

<sup>100</sup> Vgl. UK Patentbox, Der Schweizer Treuhänder, 07.11.2013

zurückzunehmen und künftig keine derartigen Maßnahmen mehr zu treffen („Stillhalteverpflichtung“)<sup>101</sup>.

Hierbei handelt es sich um Maßnahmen, die den Standort für wirtschaftliche Aktivitäten in der Gemeinschaft spürbar beeinflussen oder beeinflussen können.<sup>102</sup>

Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung gemessen am üblichen Besteuerungsniveau (Nominalsteuersatz, Besteuerungsgrundlage oder andere einschlägige Faktoren) in dem Staat vorliegt. Zur Beurteilung der Schädlichkeit wird unter anderem berücksichtigt, ob eine Maßnahme nur an Gebietsfremde oder für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt wird. Weitere Kriterien wären die bevorteilte Transaktion isoliert von der inländischen Wirtschaft, ohne substantielle Präsenz, mangelnde Transparenz der Maßnahmen, undurchsichtige Handhabungen, Abweichungen von international anerkannten Grundsätzen für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb von multinationalen Unternehmensgruppen.<sup>103</sup>

Ein Teil der unter den Kodex fallenden steuerlichen Maßnahmen betreffen den Geltungsbereich des Beihilfeverbots.<sup>104</sup>

### 4.3.2 Staatliche Beihilfe

Nach Maßgabe des Artikels 107 Absatz 1 AEUV sind „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen - gleich welcher Art -, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“.<sup>105</sup>

Die IP Box würde als verbotene staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 AEUV gelten, sofern die Teilfreistellung der IP-Erträge (bzw. der Steuersatzreduktion) eine aus staatlichen Mitteln finanzierte Begünstigung darstellt, selektiv wirkt und

---

<sup>101</sup> Vgl. Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung angezielte steuerliche Maßnahmen, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, 01.12.1997

<sup>102</sup> Vgl. Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung angezielte steuerliche Maßnahmen, A, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, 01.12.1997

<sup>103</sup> Vgl. Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung angezielte steuerliche Maßnahmen, B, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, 01.12.1997

<sup>104</sup> Vgl. Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung angezielte steuerliche Maßnahmen, J, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, 01.12.1997

<sup>105</sup> Art. 107 Abs. 1, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, 09.05.2008

eine den zwischenstaatlichen Handel beeinträchtigende Wettbewerbsverzerrung zwischen den Mitgliedstaaten bewirkt.

#### **4.3.2.1 Aus staatlichen Mitteln finanzierte Begünstigung**

Ein Steuereinnahmeverlust steht einer Verwendung staatlicher Mittel in Form von Ausgaben gleich. Dieses Kriterium ist auch anwendbar auf Beihilfen, die von regionalen und lokalen Einrichtungen der Mitgliedstaaten gewährt werden.<sup>106</sup> Bei der staatlichen Beihilfe besteht eine Pflicht, die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung zu unterrichten.<sup>107</sup> Die beabsichtigte Maßnahme darf nicht ohne vorherige Genehmigung durch die Kommission durchgeführt werden.<sup>108</sup>

Im Zuge der Besteuerung nach den IP- Boxenmodellen werden IP-Erträge teilweise oder ganz von der ordentlichen Kapitalertragsteuer befreit. Dadurch verzichten die Staaten auf den Zufluss finanzieller Mittel. Somit liegt eine aus staatlichen Mitteln finanzierte Begünstigung vor.

Auf formellen Antrag von Liechtenstein an die EFTA Überwachungsbehörde (ESA) zur Prüfung deren Lizenzbox, hat die Behörde in ihrem Bescheid vom 12. Dezember 2012 die liechtensteinische Maßnahme als in Einklang mit EWR-Beihilferecht befunden. Liechtenstein ist damit neben Spanien das einzige Land im Europäischen Wirtschaftsraum, welches seine Lizenzboxregelung erfolgreich einem formellen Notifizierungsverfahren unterzogen hat.<sup>109</sup> Somit besteht für die Lizenzbox eine Genehmigung, die indirekt auch auf weitere Boxenmodelle anwendbar ist.

#### **4.3.2.2 Spezifische oder selektive Maßnahme**

Eine spezifische oder selektive Maßnahme begünstigt bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige.<sup>110</sup> Die Qualifizierung einer Maßnahme kann in zwei Schritten erfolgen. Zunächst gelten Maßnahmen als selektiv, die in ihrer Anwendung örtlich begrenzt, nicht für alle Wirtschaftsbereiche in dem Mitgliedstaat

---

<sup>106</sup> Vgl. Mitteilung Beihilfe Ziff. 10, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, 10.12.1998

<sup>107</sup> Vgl. Art. 107 Abs. 3, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union

<sup>108</sup> Vgl. Mitteilung Beihilfe Ziff. 34, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, 10.12.1998

<sup>109</sup> Vgl. EFTA Surveillance Authority Decision of 12 December 2012 on Article 55 of the Liechtenstein tax act, 12.12.2012

<sup>110</sup> Vgl. Mitteilung Beihilfe Ziff. 12, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, 10.12.1998

oder nur für bestimmte Rechtsformen gelten.<sup>111</sup> Der selektive Charakter einer Maßnahme kann jedoch „durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems“ gerechtfertigt sein.<sup>112</sup> Aufgrund dessen muss in einem zweiten Schritt geprüft werden, ob eine Maßnahme eine Ausnahme des allgemein geltenden Steuersystems darstellt. Es muss festgestellt werden, ob im Zusammenhang mit dem nationalen System eine begünstigende Maßnahme für gewisse Unternehmen einen Vorteil gegenüber Unternehmen in vergleichbarer rechtlicher und wirtschaftlicher Situation darstellt.

Vorausgesetzt, die steuerlichen Maßnahmen gelten für alle Unternehmen und Produktionszweige, so stellen diese keine staatliche Beihilfe dar. Darunter fallen vor allem generelle Vorschriften in Bezug auf Festlegung von Steuersätzen, Abschreibungsmöglichkeiten, Verlustvorträge, Vermeidung der Doppelbesteuerung und Steuerumgehung.<sup>113</sup>

Die Tatsache alleine, dass Unternehmen einer bestimmten Branche mehr profitieren als Unternehmen einer anderen, bedeutet nicht notwendigerweise eine staatliche Beihilfe.

Bei der Prüfung der Lizenzbox ist die ESA zu dem Ergebnis gekommen, dass das Boxenmodell eine allgemeine Maßnahme ist und damit keine staatliche Beihilfe im Sinne des EWR-Rechts darstellt. Der Steuerabzug kann von allen Unternehmen geltend gemacht werden, unabhängig von Größe, Rechtsform und Sektor.<sup>114</sup>

#### **4.3.2.3 Handelsbeeinträchtigung**

Die Maßnahme darf den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten nicht beeinträchtigen. Nach ständiger Rechtsprechung liegt eine Beeinträchtigung des Handels vor, wenn das begünstigte Unternehmen einer Wirtschaftstätigkeit nachgeht.<sup>115</sup>

Unter der Annahme, die Lizenzbox sei selektiv, ist zu prüfen, ob die privilegierte Besteuerung von IP-Erträgen eine Wettbewerbsverzerrung im zwischenstaatlichen Handel bewirkt. Entgegen der Besteuerung einer Gemischten Gesellschaft wird hierbei nicht zwischen In- und Auslandserträgen differenziert.

---

<sup>111</sup> Vgl. Die Anwendung des Beihilfeverbots im Unternehmenssteuerrecht S. 605, Dr. Alexander Linn

<sup>112</sup> Vgl. Mitteilung Beihilfe Ziff. 12, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, 10.12.1998

<sup>113</sup> Vgl. Mitteilung Beihilfe Ziff. 13, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, 10.12.1998

<sup>114</sup> Vgl. EFTA Surveillance Authority Decision of 12 December 2012 on Article 55 of the Liechtenstein tax act

<sup>115</sup> Vgl. Mitteilung Beihilfe Ziff. 11, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, 10.12.1998

Demzufolge scheidet der Vorwurf der steuerlichen Privilegierung nur für ausländische Erträge aus.

#### **4.3.2.4 Lissabonner-Strategie**

Die Boxenmodelle stellen demzufolge keine verbotene staatliche Beihilfe im Sinne des europäischen Beihilfebegriffes dar. Gelangt man jedoch zu der Auffassung, dass teilweise die Beihilfenvoraussetzungen erfüllt werden (z.B. bei der Selektivität oder dem deutlich niedrigeren effektiven Steuersatz), so kann die IP-Box auch im Sinne der Lissabon-Strategie gerechtfertigt werden. Die Lissabon-Strategie sieht eine Förderung von Forschung und Entwicklung vor.

Eine F&E-Beihilfe kann von der Kommission genehmigt werden wenn sie ein konkretes Marktversagen behebt, zielgerichtet ist (d.h. geeignetes Instrument, Anreizeffekt und Verhältnismäßigkeit müssen vorhanden sein) und die wettbewerbs- und handelsverzerrenden Folgen überwiegen.<sup>116</sup> Demzufolge müssen die steuerlichen Anreize für F&E einem möglichst großen Kreis von Unternehmen offen stehen und einen effektiven Anreiz für F&E darstellen. Steuerliche Anreize, die nur für im Inland durchgeführte F&E in Anspruch genommen werden können, sind hingegen mit dem AEUV nicht vereinbar.<sup>117</sup>

Aufgrund des fehlenden Beihilfecharakters bzw. der Rechtfertigung nach Lissabon-Strategie sollte bzw. wird die IP- Box von der EU anerkannt.

#### **4.3.3 BEPS- Projekt der OECD**

BEPS ist, wie bereits in 3.3.1 erwähnt, ein Querschnittsprojekt im Fiskalkomitee der OECD. Es behandelt die Problematik geltender Regeln, die Unternehmen ermöglichen, ihre steuerbaren Gewinne vom Ort der eigentlichen Geschäftstätigkeit auf andere Standorte zu verschieben, um die Steuerbelastung zu minimieren oder zu vermeiden. Ziel ist es, auf multilateraler Ebene gemeinsame, ausgewogene und effiziente Regeln zur Verhinderung solcher Praktiken zu erarbeiten.

Bezüglich der Boxenmodelle erläutert Pascal Saint-Amans (Steuerchef der OECD), dass „solche Boxen dort zu tolerieren seien, wo die Gewinne aus Patenten

---

<sup>116</sup> Vgl. Mitteilung Beihilfen F&E, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, 30.12.2006

<sup>117</sup> Vgl. Steuerliche Anreize: Kommission für eine wirksamere steuerliche Förderung von F&E, Europäische Kommission, 22.11.2006

oder aus der Forschung an eine reelle wirtschaftliche Tätigkeit gekoppelt seien“.<sup>118</sup> Somit besteht aus Sicht des Steuerchefs der OECD die Prämisse, dass die Unternehmen ihre Gewinne dort zu versteuern haben, wo die F&E-Aktivitäten stattfinden.

Die größeren Staaten, in Bezug auf ihre wirtschaftlichen Aktivitäten, wie die Niederlande, Belgien, Spanien oder Großbritannien, haben IP-Boxen, die eine Selbstentwicklung oder zumindest eine Weiterentwicklung für erworbene IP Güter benötigen. Sie schließen erworbene IP aus und erlauben, aus unternehmensinterner Nutzung eingeschlossene Lizenzerlöse, für die Qualifikation. Somit haben die Boxenmodelle in den Staaten unter anderem die Intention, F&E-Aktivitäten in dem jeweiligen Land durch diese Anreize, zu fördern. In Steuerregimes wie Zypern, Ungarn, Malta und dem schweizer Kanton Nidwalden, können hinzugekaufte IP ohne selbständige Weiterentwicklung unter die jeweiligen Boxenmodelle fallen. Diese Staaten fokussieren sich mehr darauf, Lizenzerlöse anzuziehen, ohne ursprüngliche F&E-Aktivitäten zu betätigen. Unter diesen Aspekten würde die letzte Gruppe der Steuerregimes nicht konform mit dem BEPS- Projekt verlaufen.

---

<sup>118</sup> OECD strebt strenge Kriterien für Lizenzboxen an, Tagesanzeiger, 04.03.2014

## **5 Studie: Auswirkungen der Steuereinnahmen auf europäische Länder durch die Einführung von Patentboxen**

Welche Effektivität die IP-Boxen bezüglich der Steigerung von F&E-Aktivitäten und Schaffung neuer High-Tech-Arbeitsplätze und Innovationen in dem jeweiligen haben, kann aufgrund der relativ kurzen Laufzeit der IP-Boxen und somit der fehlenden Daten, noch nicht gesagt werden.

Doch die wenigen Daten, die erhältlich sind, erlauben einen Vergleich zwischen Staaten mit und Staaten ohne ein Boxenmodell herzustellen. Diese Daten haben Griffith, Miller und O'Connell ausgereicht, um die kurzfristigen Auswirkungen von Patent-Box-Systemen bezüglich der Verteilung und Einnahmen von Patenten innerhalb der EU zu analysieren.<sup>119</sup>

Sie haben nicht versucht, den Einfluss der Patentboxenmodelle auf den Gesamtbetrag an F&E darzustellen, sondern nur die kurzfristigen Auswirkungen auf den Ort der Steuerzahlung. Es wurde herausgefunden, dass die Politik der Patentbox Firmen dazu veranlasst, mehr in den Ländern zu patentieren, in denen eine IP-Box vorhanden ist. Auf der anderen Seite, gleichen die höheren Steuereinnahmen (durch die erhöhten Einnahmen) den Verlust durch den niedrigeren Steuersatz zumindest kurzfristig nicht aus.

---

<sup>119</sup> Corporate taxes and the location of intellectual property, Griffith/Miller/O'Connell, 04.2011

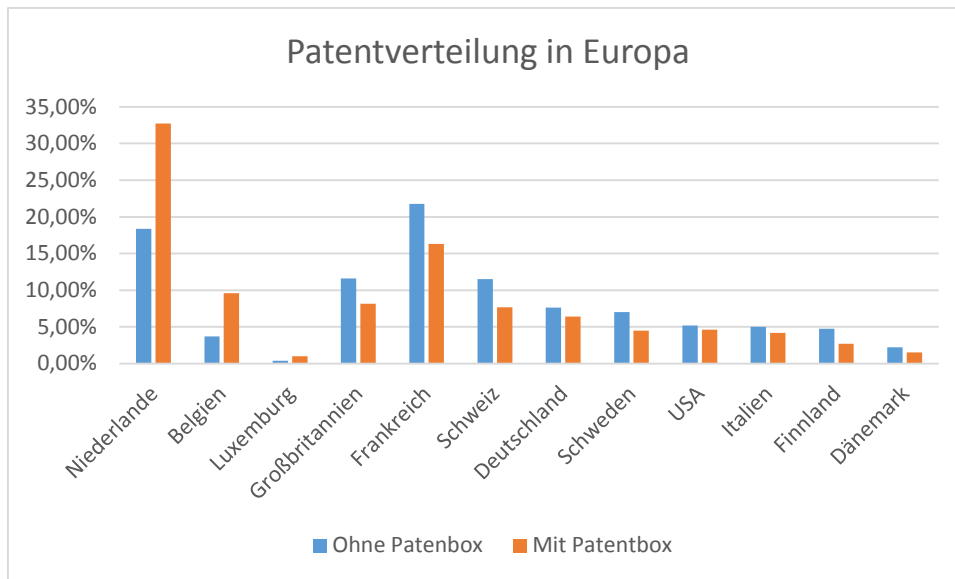


Abbildung 3: Patentverteilung in Europa

Abbildung 2 stellt dar, wie sich die Verteilung von Patenten in Europa nach der Einführung der Patentboxen in den Benelux-Staaten verschiebt. Niederlande und Belgien erfahren den stärksten Anstieg an Patenten, wohingegen Großbritannien und Frankreich die größten Verluste verzeichnen.

Obwohl die Benelux-Staaten mehr Patente erzeugen, erwarten die Verfasser der Studie, dass diese jedoch weniger Steuereinnahmen aus Patenten erwirtschaften als zuvor.

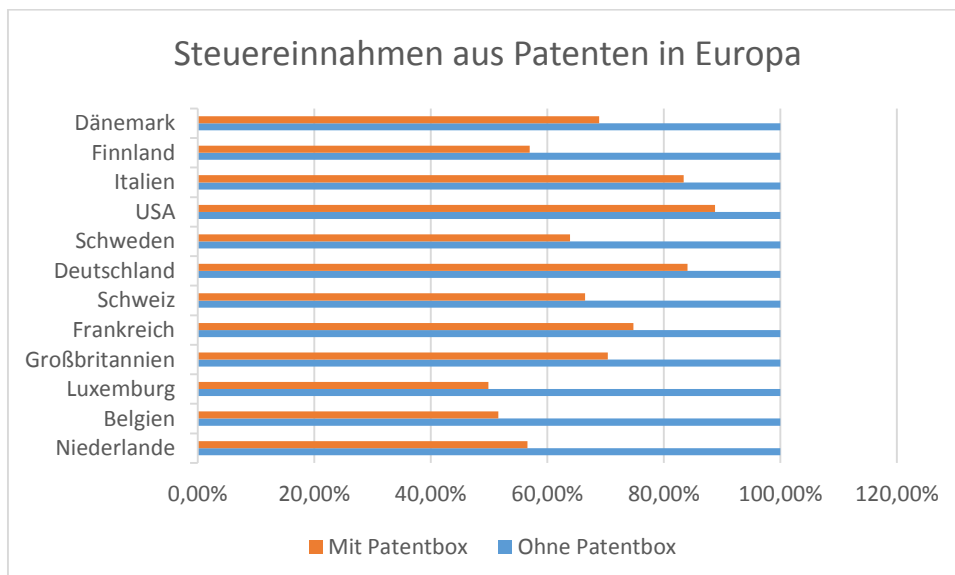


Abbildung 4: Steuereinnahmen aus Patenten in Europa

Wie die Abbildung 3 zeigt, fallen die Steuereinnahmen aus Patenten in jedem Staat, da aufgrund der Distribution weniger steuerpflichtiges Einkommen von patentierten Produkten vorherrscht. Der blaue Balken zeigt die Steuereinnahmen



aus 2005 als 100%, da diese den „Status Quo“ repräsentiert. Im Vergleich dazu steht der gelbe „Patentbox“-Balken, der die hypothetischen Steuereinnahmen von Patentgewinnen nach der Einführung der Patentbox darstellt.

Dafür gibt es zwei Gründe: Obwohl Unternehmen in einem Staat mit Patentbox mehr Einkünfte aus Patenten erzielen, reicht es aufgrund des niedrigen Steuersatzes nicht aus, die Steuerausfälle des Staates auszugleichen. In diesem Fall bietet sich die „Laffer-Kurve“ zumindest kurzfristig nicht an, die besagt, dass niedrigere Steuersätze höhere Steuereinnahmen kompensieren.<sup>120</sup> Zweitens, verlieren Staaten ohne Patentbox Steuereinnahmen aus Patenten, da Unternehmen sich dazu entscheiden, ihre F&E-Aktivitäten an Standorte mit Patentbox umzusiedeln.

Da diese Studie nur kurzfristige statische Einflüsse analysiert, werden dynamische Effekte wie Veränderungen von F&E-Aktivitäten, High-Tech-Arbeitsplätze und Innovationen vernachlässigt. Es kann jedoch vermutet werden, dass eine Patentbox zu mehr Forschung, Patente und Verkauf von patentierten Produkten führt, welches wiederum zu mehr Arbeitsplätzen und höheren Steuereinnahmen von Unternehmen führen wird. Dies ist jedoch abhängig vom Aufbau der jeweiligen Patentbox.<sup>121</sup>

---

<sup>120</sup> Laffer-Kurve, Prof. Dr. Wolfgang Eggert, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/laffer-kurve.html>

<sup>121</sup> Corporate taxes and the location of intellectual property, R.Griffith/H.Miller/M. O'connel, 04.2011

## 6 Fazit & Zukunftsaussicht

Die vorausgehenden Darstellungen haben die unterschiedlichen Ausmaße der IP-Boxen, mit Bezug auf grenzüberschreitenden und rechtlichen Aspekte gezeigt.

Die Lissabon-Strategie bietet eine gute Grundlage für IP-Boxen, da sie eine politische Förderung der Bereiche Forschung und Entwicklung in Europa fordert. Insbesondere der Bereich „geistiges Eigentum“ scheint der besonders geeignet für eine vorteilhafte Steuerregelung zu sein. Die Aktivitäten hin zur Schaffung von immateriellen Wirtschaftsgütern stehen häufig mit Wissensübertragungen und hochwertigen Arbeitsplätzen in Verbindung, welches Regierungen für sich gewinnen wollen. Gleichzeitig bedeutet die Mobilität der Einnahmen aus geistigem Eigentum, dass die Unternehmenssteuer eine besonders starke wettbewerbsverzerrende Wirkung mit sich ziehen.

Die IP-Boxen von Großbritannien, Niederlande, Belgien und Spanien setzen die Entwicklung bzw. Weiterentwicklung eines immateriellen Wirtschaftsgutes von einem Unternehmen voraus. Diese Maßnahme setzt reale F&E-Aktivitäten im Inland voraus (im Sinne der Lissabon-Strategie) und verhält sich zudem konform mit rechtlichen Aspekten wie dem Verhaltenskodex.

Im Gegensatz dazu versuchen Länder wie Zypern, Ungarn, Malta und der schweizer Kanton Nidwalden, Lizenzerlöse aus geistigem Eigentum anzuziehen, wobei keine F&E-Aktivitäten des Unternehmens im Inland benötigt werden. Diese IP-Boxen beinhalten erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter und immaterielle Marketingwerte, aber schließen Einkünfte aus selbstgenutztes IP aus. Interessant ist dieses Regime für Unternehmen, die die Nutzung von geistigem Eigentum genehmigen. Hierbei handelt es sich um Staaten, die eine Reihe von interessanten Unternehmenssteuerpolitiken für mobiles Einkommen besitzen.

Diese Unterschiede stehen in Verbindung mit der Strategie, die der Einführung einer IP-Box zugrunde liegt. Wie die Studie darstellt, ist die Wahrscheinlichkeit sehr hoch, dass die Beneluxstaaten durch die Einführung der Patentbox an Steuereinnahmen einbüßen. Somit ist das Ziel der Einführung einer Patentbox, reale F&E-Aktivitäten anzuziehen. Kleinere Staaten hingegen legen den Schwerpunkt eher auf Steuermehreinnahmen.

Allerdings ist die zuletzt beschriebene Patentbox nicht mit dem BEPS-Projekt der OECD vereinbar. Boxenmodelle seien dort zu tolerieren, wo die Gewinne aus

Patenten oder aus der Forschung an eine reelle wirtschaftliche Tätigkeit gekoppelt seien.

Der deutsche Finanzminister Wolfgang Schäuble äußerte sich hingegen beim letzten G20-Treffen kritisch gegenüber der Patentbox und forderte ein Verbot für solche steuerliche Anreize. Er wies darauf hin, dass großzügige Erleichterungen für ausländische Investitionen zu einem unlauteren Wettbewerb, für Länder die nicht dieselben Anreize anbieten, führen.<sup>122</sup> Andere Kritiker halten die Patentbox für eine Sanktionierung von Steuerumgehungen und dass diese, wie in der Studie gezeigt, schädliche Folgen auf andere Staaten haben kann.

Zusammenfassend zeigt sich, dass Modelle der IP-Box Vor- und Nachteile hat und daher umstritten ist. Für die Zukunft kann nicht prognostiziert werden, ob die Patentbox weiterhin in der Form bestehen bleiben wird. Bis eine interstaatliche Einigung erreicht ist, wird der Mangel an Klarheit für Unternehmen und Regierungen erhebliche Unsicherheiten mit sich bringen. Es muss ein Gleichgewicht hergestellt werden zwischen der Anziehung von Investitionen/Forschung & Entwicklung und einer angemessenen Höhe der Steuer bzw. Anreize.

---

<sup>122</sup> The Patent Box- successful investment initiative or unfair advantage, *Economia*, 12.07.2013

## Literaturverzeichnis

*Act LXXXI of 1996 on Corporate Tax and Dividend Tax.* Ungarn, 2013.

Atkinson, Robert, und Scott Andes. „Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation.“ The Information Technology & Innovation Foundation, Washington D.C., 2011.

Baker & McKenzie. „Improved Tax Regime for Intangibles in the Netherlands.“ 2012.

Baumhoff, Hubertus, Xaver Ditz, und Daniel Liebchen. *Internationale Verrechnungspreise kompakt.* Dr. Otto Schmidt, 2012.

Bohan, Christine. *Noonan cracks down on 'stateless' companies registered in Ireland for tax.* 15. Oktober 2013. <http://www.thejournal.ie/michael-noonan-budget-2014-stateless-companies-1130546-Oct2013/> (Zugriff am 10. April 2014).

Bundesministerium der Finanzen. *Funktionsverlagerungsverordnung.* Bundesanzeiger, 2008.

Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. „Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs.1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen.“ 2008.

Bundesministerium für Justiz und für Verbraucherschutz. *Außensteuergesetz.* Berlin, 2010.

„Certrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union.“ Lissabon, 2008.

Claus, Volker, und Andreas Schwill. *Duden- Informatik A-Z.* Dudenverlag, 2006.

*Code de la législation fiscale Luxembourg.* Luxemburg, 2009.

*Côte des impôts sur les revenus 1992.* Belgien, 2009.

Customs, HM Revenue &. *Corporate Intangibles Research & Development Manual.* Großbritannien, 2013.

Debatin, Helmut. „Das Betriebsstättenprinzip der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen.“ *Der Betrieb*, 1998: 1739-1744.

Deloitte Malta. „Malta: The IP and R&D jurisdiction.“ 2012.

Deloitte. „World Tax Advisor.“ 2012, 1-3.

—. „Overview of Hungary's improved IP box regime.“ *World Tax Advisor*, 6. April 2012: 1-4.

Deutscher Bundestag. *Internationale Konzerne sparen Steuern durch Gewinnverlagerung.* März 2013. [http://www.bundestag.de/presse/hib/2013\\_03/2013\\_165/02.html](http://www.bundestag.de/presse/hib/2013_03/2013_165/02.html) (Zugriff am 23. März 2014).

- Die Zeit. *Steuertricks: Gewinne@oase.com*. 2. März 2013.  
<http://www.zeit.de/2013/09/Steuern-Steuerpolitik-Amazon-Google> (Zugriff am 4. März 2014).
- Ditz, Xaver. *Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten*. Erich Schmidt Verlag, 2004.
- Dutler, Claudia Prendina. „Lizenzboxen in Europa.“ *IFF Forum für Steuerrecht*, 2013: 136-153.
- EFTA Surveillance Authority. „EFTA Surveillance Authority Decision of 12 December 2012 on Article 55 of the Liechtenstein tax act.“ Brüssel, 2012.
- Eggert, Prof. Dr. Wolfgang. *Gabler Wirtschaftslexikon*. kein Datum.  
<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/laffer-kurve.html> (Zugriff am 14. April 2014).
- Europäische Kommission. „Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfe auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung.“ 1998.
- Europäische Kommission. „Mitteilung der Kommission über Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation.“ 2006.
- Europäische Kommission. „Steuerliche Anreize: Kommission für eine wirksamere steuerliche Förderung von F&E.“ Brüssel, 2006.
- Evers, Lisa, Helen Miller, und Christoph Spengel. „Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations.“ Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim, 2013.
- Felder, Marco, Interview geführt von Patrick Stahl. *Lizenzbox besitzt riesiges Potenzial* (23. Februar 2013).
- Gentsch, Daniel, René Matteotti, und Philipp Roth. „Steuerliche Innovationsförderung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III.“ *Der Schweizer Treuhänder*, November 2013: 776-783.
- Griffith, Rachel, Helen Miller, und Martin O'Connell. „Corporate taxes and the location of intellectual property.“ 2011.
- Hausmann, Rainer, und David Schneider. „Die UK-Patentbox.“ *Der Schweizer Treuhänder*, 7. November 2013: 1-9.
- Hausmann, Rainer, Philipp Roth, und Oliver Krummenacher. „Lizenzbox als alternatives Steuermodell zur gemischten Gesellschaft.“ *Der Schweizer Treuhänder*, 2012: 87-94.
- HLB Nederland. „Doing business in the Netherlands.“ Rotterdam, 2012.
- Hosp, Thomas, und Matthias Langer. „Die Besteuerung von Immaterialgüterrechten- Wie attraktiv ist die liechtensteinische IP-Box.“ *Praxis Internationale Steuerberatung*, Januar 2012: 16-18.

- Intellectual Property Rights Law of 1976*. Zypern, 2013.
- Kleinschnittger, Ulrich. *Beteiligungs- Controlling*. Vahlen , 1993.
- Kofler , Georg, und Sabine Kanduth-Kristen . „Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen.“ kein Datum.
- Köster, Lars. *Markenstärkemessung unter besonderer Berücksichtigung von Konsumentenheterogenität*. Deutscher Universitätsverlag, 2006.
- KPMG. *Corporate tax rates table*. 2014.  
<http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx> (Zugriff am 4. April 2014).
- KPMG. „KPMG's Swiss Tax Report 2013.“ 2013.
- Lenzin, René. „OECD strebt strenge Kriterien für Lizenzboxen an.“ *Tagesanzeiger*, 4. März 2014.
- Linn, Dr. Alexander. „Die Anwendung des Beihilfeverbots im Unternehmenssteuerrecht .“ *Internationales Steuerrecht*, 2008: 601-607.
- Lohse, Theresa, und Nadine Riedel. „Do transfer pricing laws limit international income shifting?“ 2013.
- Loi sur les brevets d'invention du 28.03.1984*. Belgien, 2012.
- Lozano, Fernando. „Steuerrecht Spanien.“ Hamburg, 2012.
- Macovei, Alina, und Marc Rasch. „Tax and the strategic management of intangibles.“ *Intellectual Asset Management*, März 2011: 1-6.
- Maute, Wolfgang, Philipp Senn, und Benedikt König. „Lizenzbox-Modell in Liechtenstein und der Schweiz.“ *SteuerRevue*, 2013: 416-423.
- Maxwell, Alison, und Peter Benesch. „The UK patent box proposal: how does it measure up?“ *DLA Piper International Tax News Letter*, 27. Juli 2011.
- Mellor, David. „The Patent Box- successful investment initiative or unfair advantage.“ *Economia*, 12. Juli 2013.
- OECD. „Besondere Überlegungen für immaterielle Wirtschaftsgüter.“ In *OECD-Verrechnungspreisleitlinien*, 217-232. Paris, 2011.
- . *Compendium of OECD Work on Intellectual Property (IP)*. Paris: OECD, 2007.
- OECD. „Der Fremdvergleichsgrundsatz.“ In *OECD-Verrechnungspreisleitlinien*, 33-63. Paris, 2011.
- OECD. „Frascati Manual.“ Paris, 2002.
- . *Glossary of Statistical Terms*. 13. Mai 2013.  
<https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4905> (Zugriff am 1. Februar 2014).

- OECD. „OECD-Musterabkommen- Model Tax Convention on Income and on Capital.“ Paris, 2010.
- Patent law of 1998*. Zypern, 2013.
- PKF Fasselt Schlage. „Internationale Verrechnungspreise.“ 2013.
- PricewaterhouseCoopers. „European patent box regimes.“ 2013.
- Rat der Europäischen Union. *Treaty on the Functioning of the European Union*. Brüssel, 2008.
- Rat: Wirtschafts- und Finanzfragen. *Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung angezielte steuerliche Maßnahmen*. Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, 1997.
- Rödl & Partner. 20. März 2014. <http://www.roedl.de/themen/zypern-ip-box-eu> (Zugriff am 23. März 2014).
- Schäuble, Günter, und Reto Giger. „Lizenzbox in Nidwalden.“ *Der Schweizer Treuhänder*, Oktober 2010: 711-720.
- Schidowecki, Elisabeta. „Immaterielle Wirtschaftsgüter Luxemburg.“ Luxemburg, 2013.
- Steuergesetz 2011: Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern*. Lichtenstein, 2010.
- Steuergesetz- Kanton Nidwalden*. Nidwalden, 2011.
- Steuerverordnung- Kanton Nidwalden*. Nidwalden, 2011.
- Techniker Krankenkasse. *Doppelbesteuerungsabkommen- Lizenzgebühren*. kein Datum. [http://www.lexsoft.de/cgi-bin/lexsoft/tk\\_sec.cgi?t=139844661309701250&chosenIndex=UAN\\_nv\\_1005&xid=4205623](http://www.lexsoft.de/cgi-bin/lexsoft/tk_sec.cgi?t=139844661309701250&chosenIndex=UAN_nv_1005&xid=4205623) (Zugriff am 2. März 2014).
- Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Spanien, 2014.
- Trademarks Law of 1990*. Zypern, 2013.
- Valda, Andreas. „Die Wunderwaffe im Streit mit der EU heißt Lizenzbox.“ *Tages-Anzeiger*, 10. November 2012: 1.
- Vanham, Peter, und David Vonplon. „Box der Hoffnung.“ *Handelszeitung*, 8. November 2012: 1-3.
- Verhülsdonk & Partner GmbH. „Internationale Verrechnungspreise und ihre Dokumentation.“ 2009.
- Verhülsdonk. „Internationale Verrechnungspreise und ihre Dokumentation.“ 2009.
- Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Corporation Tax Act 1969)*. Niederlande, 2014.
- World Intellectual Property Organization. *World Intellectual Property Organization*. kein Datum. <http://www.wipo.int/designs/en/> (Zugriff am 1. Februar 2014).

## Anlagen



Kriterium	Ungarn	Niederlande	Belgien	Luxemburg	Spanien
Einführung	2003	2007	2007	2008	2008
Bezeichnung	IP-Box	Innovatie-Box	Patent income deduction	IP-Box	Patentbox
Körperschafts- steuersatz (%)	19	25	33,99	29,22	30
eff. Steuersatz (%)	9,5	5	6,8	5,84	12
Eingeschlossene Immaterialgüter- rechte	Urheberrechte, Patente, Marken, Muster oder Modelle, Pläne, geheime Formeln oder Verfahren, Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen	Patente, F&E zertifizierte IP, Zuchtrechte	zeitlich beschränkte, ausschließliche Rechte für die Nutzung einer Erfindung	Patente, Muster und Modelle, Software Copyrights, Handelsmarken, Warenzeichen	Patente, gewerbliche Muster und Modelle, Pläne, Formeln, geheime Verfahren und Informationsrechte über wirtschaftliche, industrielle oder wissenschaftliche Verfahren
Behandlung laufender IP- Kosten	Bruttoeinkommen	Nettoeinkommen	Bruttoeinkommen	Nettoeinkommen	Nettoeinkommen
Form der Methode	Abzug 50% der IP- Einkünfte von Bemessungs- grundlage	5% Steuern auf IP-Einkünfte	Abzug 80% der IP- Einkünfte von Bemessungsgrundlage	Abzug 80% der IP- Einkünfte von Bemessungs- grundlage	Abzug 50% der IP- Einkünfte von Bemessungs- grundlage

Kriterium	Malta	Liechtenstein	Nidwalden, Schweiz	Zypern	Großbritannien
Einführung	2010	2011	2011	2011	2013
Bezeichnung	Patentbox	IP-Box	Lizenzbox	IP-Box	Patentbox
Körperschafts- steuersatz (%)	35	12,5	12,66	12,5	23
eff. Steuersatz (%)	0	2,5	8,8	2,5	10
Eingeschlossene Immaterialgüter- rechte	Urheberrechte, Patente, Marken, Muster oder Modelle, Pläne, geheime Formeln oder Verfahren, Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen	Patente, Marken, Muster und Gebrauchsmuster	Urheberrechte, Patente, Marken, Muster oder Modelle, Pläne, geheime Formeln oder Verfahren, Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen	patentierte Erfindungen, Urheberrechte, immaterielle Marketingwerte	Patente, die durch GB Patentamt oder EPO gewährt wurden
Behandlung laufender IP- Kosten	nicht anwendbar	Nettoeinkommen	Nettoeinkommen	Nettoeinkommen	Nettoeinkommen
Form der Methode	0% Steuern auf IP- Einkünfte	Abzug 80% der IP-Einkünfte von Bemessungs- grundlage	Abzug 80% der IP- Einkünfte von Bemessungs- grundlage	Abzug 80% der IP- Einkünfte von Bemessungs- grundlage	10% Steuern auf IP- Einkünfte

## **Selbstständigkeitserklärung**

Hiermit erkläre ich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und nur unter Verwendung der angegebenen Literatur und Hilfsmittel angefertigt habe.

Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus Quellen entnommen wurden, sind als solche kenntlich gemacht.

Diese Arbeit wurde in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt.

Falkensee, den 27.04.2014

David Vennewald